

UNIVERZITA KARLOVA V PRAZE
PRÁVNICKÁ FAKULTA

RIGORÓZNÍ PRÁCE

ZÁSADY DAŇOVÉHO PRÁVA PROCESNÍHO

TAX LAW PRINCIPLES OF PROCESS

Konzultant: prof. JUDr. Marie Karfíková, CSc.

Zpracoval: Mgr. Ing. et Ing. Bc. Roman Ondrýsek, MBA

Únor 2011

Prohlašuji, že jsem rigorózní práci na téma: „Zásady daňového práva procesního“ zpracoval sám. Veškeré prameny a zdroje informací, které jsem použil k sepsání této práce, byly citovány v poznámkách pod čarou a jsou uvedeny v seznamu použitých pramenů a literatury a práce nebyla využita k získání jiného nebo stejného titulu.

V Praze dne 1. 2. 2011

Podpis

Abstrakt

Cílem rigorózní práce „Zásady daňového práva procesního“ je zaměřit se na oblast zásad aplikovaných v daňovém řízení. Znalost základních zásad užívaných v daňovém procesu by měla taktéž minimalizovat rizika související se stykem s finančním úřadem. Snahou je o kultivovanost správy daní, a to tak, aby správci daně vybírali daň vždy v souladu se zákonem, a ne v rozporu s ním, jak se tomu častokrát děje. První část je zaměřena na pojem a význam základních zásad a dále principům a zásadám dobré správy, druhá se zabývá ústavními principy a základními zásadami daňového řízení. Závěrečná část je věnována subsidiárním zásadám a subsidiárnímu použití správního řádu v daňovém řízení.

Abstract

The aim of the thesis "Principles of fiscal procedure law" is focus on the principles applied in the area of the principles applied in the tax proceedings. Knowledge of basic principles used in the tax process should also minimize the risks associated with the taxing authority. The effort is the sophistication of tax administration, so that tax is always levied the tax in accordance with the law and not in conflict with it, as it often happens. The first part focuses on the concept and importance of fundamental principles and the principles and the principles of good governance, the second deals with constitutional principles and fundamental principles of fiscal management. The final section is devoted to the supporting principles and supporting use of administrative law in tax proceedings.

Inde datae leges, ne firmior omnia posset. Proto jsou zákony dány, aby silnější nemohl všechno.

Vidius (Fast. III, 279)

Pamatuj si, že všude, kde nevládne spravedlnost, vládnou vášně úředníků, a lid změnil jen své okovy, nikoli svůj osud.

Maximilien Robespierre

Tímto bych chtěl poděkovat prof. JUDr. Marii Karfíkové, CSc., JUDr. Ing. Ondřeji Lichnovskému, JUDr. et PhDr. Karlovi Šimkovi, Ph. D., LL.M. za poskytnutí cenných rad a podnětů a za pomoc při zpracování této práce.

Obsah

| | |
|--|----|
| ABSTRAKT | 3 |
| OBSAH | 5 |
| 1. ÚVOD | 8 |
| 1.1. ŘEŠENÝ PROBLÉM A CÍLE PRÁCE | 9 |
| 2. POJEM A VÝZNAM ZÁSAD | 11 |
| 3. ZÁSADY DOBRÉ SPRÁVY | 16 |
| 3.1. POJEM A PRINCIPY DOBRÉ SPRÁVY | 16 |
| 3.2. PRÁVNÍ JISTOTA A PŘEDVÍDATELNOST PRÁVNÍHO ŘÁDU | 24 |
| 3.3. JUDIKATURY ÚSTAVNÍHO SOUDU JAKO PRAMEN PRÁVA | 27 |
| 4. ÚSTAVNÍ PRINCIPY ZÁKLADNÍCH ZÁSAD DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ | 31 |
| 5. ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ | 40 |
| 5.1. ZÁSADA ZÁKONNOSTI | 47 |
| 5.2. ZÁSADA ZÁKAZU ZNEUŽITÍ SPRÁVNÍHO UVÁŽENÍ | 60 |
| 5.3. ZÁSADA PŘIMĚŘENOSTI | 65 |
| 5.4. ZÁSADA PROCESNÍ ROVNOSTI A NESTRANNOSTI POSTUPŮ | 67 |
| 5.5. ZÁSADA SOUČINNOSTI | 68 |
| 5.6. ZÁSADA POUČOVACÍ | 70 |
| 5.7. ZÁSADA VSTRÍCNOSTI A SLUŠNOSTI | 71 |
| 5.8. ZÁSADA RYCHLOSTI, HOSPODÁRNOSTI A PROCESNÍ EKONOMIE | 71 |
| 5.8.1. OCHRANA PŘED NEČINNOSTÍ | 74 |
| 5.8.2. NÁHRADA ŠKODY DLE Z. Č. 82/1998 Sb. | 78 |
| 5.8.2.1. ZÁKLADNÍ VÝCHODISKA ÚSTAVNOSTI A ZÁKONNOSTI V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ | 80 |

| | |
|--|-----|
| 5.8.2.2. VÝZNAM JUDIKATURY PŘI SJEDNOCOVÁNÍ POSTUPU SOUDŮ A SPRÁVNÍCH ORGÁNŮ | 82 |
| 5.8.2.3. VZTAH ZÁKONA O ODPOVĚDNOSTI K DAŇOVÝM PROCESNÍM PŘEDPISŮM..... | 83 |
| 5.8.2.3.1. NEZÁKONNÉ ROZHODNUTÍ | 86 |
| 5.8.2.3.2. NESPRÁVNÝ ÚŘEDNÍ POSTUP | 88 |
| 5.8.2.4. ŠKODA ZPŮSOBENÁ PŘI VÝKONU MOCI..... | 90 |
| 5.8.2.5. UPLATNĚNÍ NÁROKU | 91 |
| 5.9. ZÁSADA VOLNÉHO HODNOCENÍ DŮKAZŮ | 93 |
| 5.10. ZÁSADA LEGITIMNÍHO OČEKÁVÁNÍ | 101 |
| 5.11. ZÁSADA MATERIÁLNÍ PRAVDY | 105 |
| 5.11.1. DISSIMULACE PRÁVNÍCH ÚKONŮ | 106 |
| 5.11.2. OBCHÁZENÍ ZÁKONA..... | 113 |
| 5.11.3. ZNEUŽITÍ PRÁVA | 115 |
| 5.12. ZÁSADA NEVEŘEJNOSTI A MLČENLIVOSTI | 119 |
| 5.13. ZÁSADA OFICIALITY A VYHLEDÁVACÍ | 121 |
| 5.14. ZÁSADA OCHRANY OSOBNÍCH ÚDAJŮ | 122 |
| 6. SUBSIDIÁRNÍ ZÁSADY DAŇOVÉHO ŘÍZENÍ..... | 124 |
| 6.1. ZÁSADA DVOJINSTAČNOSTI..... | 124 |
| 6.2. ZÁSADA ZÁKAZU PŘENOSU DAŇOVÉ POVINNOSTI | 126 |
| 6.4. ZÁSADA ÚŘEDNÍHO JAZYKA | 132 |
| 7. SUBSIDIÁRNÍ PŮSOBNOST SPRÁVNÍHO ŘÁDU V DAŇOVÉM ŘÍZENÍ..... | 137 |
| 8. ZÁVĚR..... | 139 |
| 9. SUMMARY | 140 |
| KLÍČOVÁ SLOVA | 141 |
| 10. POUŽITÁ LITERATURA A ZDROJE | 142 |

| | |
|--|-----|
| 10.1. PUBLIKACE | 142 |
| 10.2. ČLÁNKY | 147 |
| 10.3. PRÁVNÍ PŘEDPISY | 147 |
| 10.3. JUDIKÁTY | 149 |
| 10.3.1. ROZHODNUTÍ ÚSTAVNÍHO SOUDU ČR..... | 149 |
| 10.3.2. ROZHODNUTÍ NEJVYŠŠÍHO SPRÁVNÍHO SOUDU ČR..... | 152 |
| 10.3.3. ROZHODNUTÍ NEJVYŠŠÍHO SOUDU ČSR..... | 156 |
| 10.3.3. ROZHODNUTÍ VRCHNÍHO SOUDU ČR | 156 |
| 10.3.4. ROZHODNUTÍ KRAJSKÝCH SOUDŮ VE SPRÁVNÍM SOUDNICTVÍ ČR | 157 |
| 10.3.5. ROZHODNUTÍ EVROPSKÉHO SOUDU PRO LIDSKÁ PRÁVA..... | 158 |
| 10.5. INTERNETOVÉ ODKAZY | 159 |
| 11. SEZNAM POUŽITÝCH ZKRATEK | 160 |

1. Úvod

Česká republika jako demokratický a právní stát ukládá povinnosti občanům pouze na základě zákona a v jeho mezích. V právu veřejném je přitom nutno vycházet ze zásady legální licence a enumerativnosti veřejnoprávních pretencí. Správní orgán je v našem ústavním systému vázán základními právy a svobodami, a proto v daňovém řízení nemůže činit vše, co zákon nezakazuje, ale naopak pouze to, co mu zákon jako jeho oprávnění stanoví; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle LZPS¹ čl. 11 odst. 5 Listiny základních práv a svobod, tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 LZPS šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod – tedy v případě pochybností postupovat mírněji „in dubio mitius“. Nelze rovněž přehlédnout, že všechny základní procesní úpravy, ať již trestní řád, občanský soudní řád, správní řád nebo daňový řád, jsou postaveny na určitých základních principech, jejichž prostřednictvím do řízení, která jsou těmito procesními předpisy upravena, „prozařují“ principy spravedlivého procesu a materiálního právního státu. Na těchto pilířích obsažených v Ústavě² a LZPS stojí zásady, které jsou závazné i pro daňové řízení.

Daňový systém je otevřenou soustavou, je v interakci s okolní hospodářskou činností a s vývojem legislativy. Základní zásady daňového řízení upravují legitimní a legální aplikační postup správce daně nejen v oblasti daňového práva. Posláním základních zásad je přenést základní principy právního státu upravené ústavními zákony do

¹ Listina základních práv a svobod usnesení ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení LISTINY ZÁKLADNÍCH PRÁV A SVOBOD jako součásti ústavního pořádku České republiky (dále jen “LZPS”).

² Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “Ústava”).

konkrétních ustanovení jednoduchého práva. Tyto principy plní funkci obecného pravidla, která jsou následnými ustanoveními konkretizována a rozváděna. Základní zásady vyjadřují základní rysy daňového řízení a tím vytvářejí osnovu, ne níž je celý daňový proces koncipován, přičemž každá ze zásad odráží určitou charakteristiku, kterou by daňové řízení mělo mít a musí mít. Obecně lze konstatovat, že není možné absolutizovat jednu daňovou zásadu na úkor druhé.

V daňovém řízení totiž plně platí opakovaně judikovaná věta Ústavního soudu: „necht' si každý střeží svá práva“, jelikož „vigilantibus iura scripta sunt“ alias „právo přeje bdělým“.

1.1. Řešený problém a cíle práce

Základní část této práce je zaměřena na principy a základní zásady aplikované v daňovém řízení a napomoci tak v procesu jednotného výkladu v normativních právních aktech berního práva procesního. S ohledem na časové období zpracovávaného tématu je nezbytné poukázat na právní úpravu upravující oblast daňového práva procesního, a to dle již neúčinné právní úpravy ZSDP³, tak i v platné právní úpravě DŘ⁴ s účinností od 1. 1. 2011. Z uvedeného důvodu dochází v této práci u některých zásad daňového řízení ke komparaci staré a nové právní úpravy.

Pro dosažení těchto cílů jsem v této práci využíval existující judikaturu Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ČR a Krajských soudů ve správním soudnictví. Přičemž posláním Nejvyššího správního soudu ČR je sjednocování pohledu na správu daní a utvářet tak jednotný výklad jednotlivých právních institutů. Judikaturu, kterou jsem užil v této práci jsem převzal včetně stylistických, gramatických překlepů.

³ Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “ZSDP”).

⁴ Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “DŘ”).

Práce je koncipována způsobem, kde v každé kapitole se obecně věnuji konkrétně vymezenému právnímu institutu, a v podkapitolách jsou rozebrány sporné oblasti v rámci konkrétního právního institutu.

Po úvodu a následně po vymezení problému a cíli práce následuje druhá kapitola věnující se pojmu a významu základních zásad daňového řízení.

Třetí kapitola je věnována zásadám dobré správy. Zde se podrobně věnuji pojmům a principům dobré správy, právní jistotě a předvídatelnosti právního řádu a judikatuře Ústavního soudu jako pramene práva v kontextu s principy dobré správy.

Ve čtvrté kapitole jsou zmíněny a charakterizovány ústavní principy základních zásad daňového řízení.

Pátá kapitola je zaměřena na výčet základních zásad daňového řízení upravených v ZSDP a DŘ. V této kapitole je také pojednáno o ochraně před nečinností správce daně. Část kapitoly je věnována náhradě škody vzniklé nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem správců daně.

V šesté kapitole jsou zmíněny některé vybrané subsidiární zásady aplikované v daňovém řízení jako zásada dvojinstančnosti, zásada zákazu přenosu daňové povinnosti či zásada úředního jazyka.

Sedmá kapitola se věnuje přesahu, užití a vlivu základních zásad upravených v SŘ⁵ na ZSDP a DŘ.

V závěru dochází ke shrnutí této práce společně s předpokladem budoucího vývoje DŘ.

Cílem práce je vytvořit ucelený soubor o principech a základních zásadách daňového práva procesního. V této práci jsem se snažil v maximální možné míře využívat odbornou literaturu.

⁵ Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád (dále jen "SŘ").

2. Pojem a význam zásad

Základní zásady daňového řízení nepředstavují deklaratorní a nezávazné požadavky, ale mají stejnou právní závaznost jako kterékoliv další speciální ustanovení. Jedná se o základní pravidla daňového řízení, jsou prostředkem ke správné interpretaci ostatních ustanovení daňových zákonů. Při aplikaci konkrétních ustanovení daňových právních předpisů je nutné dbát, aby byla vždy v souladu s těmito základními zásadami, které vyjadřují nezbytný postup pro dosažení cíle, tj. pro správné a včasné stanovení daně.

Základní zásady upravené v DŘ se neaplikují jen v daňovém řízení, ale ke všem postupům správců daně. Správce daně je vázán povinností uvedené zásady respektovat při své činnosti vždy. Smyslem a účelem základních zásad je přenést základní principy právního státu definované ústavními zákony do konkrétních ustanovení jednoduchého práva tak, aby tyto mohly plnit funkci obecného pravidla, která budou dalšími ustanoveními daňového řádu dále konkretizována a rozváděna. A contrario platí, že konkrétní ustanovení zákona nelze interpretovat bez zohlednění základních zásad. Ty tak plní funkci interpretačního vodítka, které musí být vždy zohledněno. Dle teleologického výkladu nelze účel a smysl zákona hledat pouze v jeho jednotlivých ustanoveních. Je nezbytné konkrétní zákonná ustanovení interpretovat v souladu se základními zásadami, které obsahují základní principy právního státu. Tyto pak dokonce mohou za určitých okolností vyloučit doslovný výklad konkrétního ustanovení zákona. Preambule Ústavy České republiky deklaruje odhodlání občanů České republiky v Čechách, na Moravě a ve Slezsku řídit se všemi osvědčenými principy právního státu. Čl. 2 odst. 3 Ústavy vymezuje princip enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, ve které určuje státní moci sloužit všem občanům a omezuje možnost uplatňovat státní moc jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Jedná se o obecné principy práva, které jsou všeobecně přijímány a staly se osvědčenými principy právního státu. Řada z těchto principů je obsažena přímo v Ústavě, v LZPS, jakož i v dalších právních předpisech.

Samotné základní zásady upravené v DŘ na rozdíl od základních zásad upravených v ZSDP mají mnoho společných rysů se základními zásadami správního řádu. Komparace zásad správy daní se zásadami správního řádu tak bude velmi obdobná. Pro tyto účely lze

bezesporu vyjít z toho, k čemu došla v této věci judikatura z pera Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu.

„Základní zásady daňového řízení tedy určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům a že jejím cílem je správné stanovení a vybrání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.“

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, č. j. I. ÚS 116/1996

„Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) je kromě jiného také princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.“

Nález Ústavního soudu ze dne 09. 10. 2003, č. j. IV. ÚS 150/01

„Účel a smysl zákona nelze hledat jen ve slovech a větách právního předpisu, neboť v právním předpisu jsou a musí být vždy obsaženy i principy uznávané demokratickými právními státy. Za určitých okolností může i právní princip vyloučit doslovný výklad textu zákona a tímto způsobem interpretovat a realizovat skutečný obsah a význam právní normy. Užití právních principů při interpretaci právních norem, které s ohledem na své lingvistické vyjádření v textu právního předpisu nebo z jiných důvodů vyžadují další informace kromě základních metod je nezbytné. Argumentace se tak musí opírat nejen o samotný doslovný text zákona, ale také o závěry dosažené standardními interpretačními metodami.“

Při interpretaci právního předpisu je nutno (a soud je povinen) se odchýlit i od na první pohled jednoznačného textu, a na místo doslovného výkladu zvolit výklad konformní s účelem a smyslem zákona se zřetelem na relevantní právní principy.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60

„Čl. 1 odst. 1 Ústavy deklaruje podstatu státu založenou mj. na úctě k právům člověka a občana a čl. 2 odst. 4 zaručuje občanovi ochranu před donucením k tomu, co zákon neukládá. Obdobně i čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod stanoví, že povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod. Čl. 11 odst. 1 Listiny základních práv a svobod obecně poskytuje ochranu majetku, v odst. 5 pak výslovně stanoví, že daně a poplatky lze ukládat jen na základě zákona. Daně jsou tedy v zásadě přípustným zásahem do vlastnického práva, ovšem při respektování principů právního státu. Stát tak může svou finanční politiku realizovat jen v zákonných mezích, vždy respektujících jistoty daňového poplatníka. Tyto jistoty znamenají nejen vymezení druhu a výše daní, ale i podmínek, za jakých lze daň požadovat a vymáhat. Jen tak totiž lze zajistit, aby daňový systém byl současně efektivním i spravedlivým. Výrazem toho jsou oprávnění svěřená správci daně v mezích respektujících práva daňového subjektu. Jestliže se tedy správou daně rozumí právo činit potřebná opatření ke správnému a úplnému zjištění, stanovení a splnění daňových povinností, nejde o právo neomezené. Daňové řízení je proto ovládáno určitými základními zásadami, mezi které patří i zásada zákonnosti, tj. povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení (§ 2 odst. 1 daňového řádu).“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 05. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94

„Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. Tak např. nález č. 33/2004 ve svazku 32 Sb. ÚS na příkladu závazného příslibu převést náhradní pozemky vyložil, že v právním státě platí princip ochrany důvěry ve vážnost a závaznost aktů veřejné moci; stát se pak svého závazku nemůže zbavit, jestliže nastanou v příslibu vymezené podmínky; jinak by si počínal protiprávně. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddělitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci“ dokonce ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS-st. 21/05 a další. Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání již po několik desítek let také Soudní dvůr ES, zejm. pro obor hospodářských aktivit. (srov. k tomu např. rozsudek Soudního dvora ze dne 12. 7. 1957, Dineke Algera a společníci proti Shromáždění ESUO, spojené případy 7/56, 3/57-7/57, Rec. 1957, str. 81).

Nejvyšší správní soud nepochybuje o tom, že popsany právní princip je třeba užít v rozsuzované věci také pro činnost finančních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který poté, co finanční orgány a další správní orgány po léta jeho činnost nezpochybňovaly, v dobré víře očekává, že veškerou svoji činnost vykonává po právu.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 04. 2008, č. j. 8 Afs 83/2007-78

K uvedeným právním principům došla i právní doktrína.

„Právní principy jsou pravidla, která jsou staletou vymožeností právní kultury a jsou právu imanentní v právním státě, ať jsou nebo nejsou výslovně vyjádřena v platných

právních normách. Mnohé z těchto principů byly formulovány již klasickými římskými právníky a jejich pokračovateli. Jiné jsou produktem právního vývoje od počátků konstitucionalismu, od prosazení zásady rovnosti občanů před zákonem a veřejnou mocí a od formování právního státu. Typickým znakem právních principů tedy je, že jsou pravidla, která jsou víceméně společná právu různých zemí, popř. i období, pokud jde o právní řády v dosahu téhož typu právní kultury. Jejich relativně univerzální dosah je seznatelný metodami srovnávací právní vědy, zvláště makrokomparistiky, včetně historické komparistiky. Právní principy se neváží do té míry na ostatní právní normy právě platné, aby ztrácely funkci se změnami těchto norem. Patří též k záchytným bodům usnadňujícím právníkům studium práva druhých zemí a vzájemné dorozumění. Tak jako všechny právní normy jsou i právní principy výtvořem synchronie zákonodárství, judikatury a právní vědy.“⁶

Nelze tak zcela akceptovat vůli předkladatele zákona maximálně odlišit správu daní od správního řízení. Ostatně v této věci bude také stěžejní interpretace ustanovení § 262 DŘ, co se vztahu daňového řádu a správního řádu týče.

V aplikační praxi, a to zejména u správců daně, bude bezpochyby docházet k situacím, že bude třeba poměřovat jednotlivé základní zásady mezi sebou, jelikož tyto se budou dostávat do rozporu. V těchto situacích bude nezbytné zohlednit významnost jednotlivých základních zásad v konkrétním případě. I mezi samotnými zásadami totiž existují zásady stěžejní (např. zásada zákonnosti) zásady významnější (např. zásada rovnosti) a zásady méně významné (např. zásada rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie). Bude tak na správci daně, aby náležitě proporcionálně zohlednil tyto významnosti jednotlivých zásad.

⁶ Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A. Teorie práva. Praha: ASPI Publishing, 2004, s. 287.

3. Zásady dobré správy

Právní věda v poslední době věnuje zvýšenou pozornost problematice právních principů. Je to bezpochyby odraz složitosti a nepřehlednosti práva a rostoucího teoretického i praktického významu soudního rozhodování. Právo (a především právo správní) se stejně jako společenské vztahy vyvíjí, mění a stává se obsáhlejším a komplikovanějším. Orientaci a přiblížení se obsahu platného práva by měly usnadnit základní zásady (principy) právního odvětví, které slouží především jako interpretační pravidla⁷.

„Pramenem práva obecně, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti. V systému psaného práva má přitom obecné právní pravidlo charakter samostatného pramene práva pouze preater legem (čili, pokud psané právo nestanoví jinak).“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 30/1998 ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97

3.1. Pojem a principy dobré správy

Principy dobré správy lze vnímat ve dvou významech. Jednak jako principy dobré správy v užším slova smyslu, tj. ty, které ovládají správní diskreci a jsou právně závazné, a dále jako principy dobré správy v širším významu, které taktéž zahrnují mimo jiné i

⁷ Podrobně viz Knapp, V. Teorie práva, Praha, C. H. Beck, 1995, marg. č. 338.

hlediska neprávni, která mohou a nemusí být právně závazná s ohledem na vymezení v právním řádu.⁸

Z pozice adresáta právních norem je dobrá správa zejména naplněním ústavního principu ochrany oprávněné důvěry jednotlivce v právo, tj. s ohledem na zásadu legitimního očekávání a předvídatelnosti pokud jsou předem státem stanoveny podmínky. Z hlediska formální stránky, lze legitimní očekávání jednotlivce ve vztahu k veřejné správě v nejširším slova smyslu vymezit, jakožto jednání orgánů veřejné správy v souladu s právním normativním aktem. Veřejná správa musí být pro adresáta veřejnoprávního působení při své aplikační činnosti předvídatelná, a to i za situace, kdy právní norma nestanoví negativní následek pro situace, kdy nejedná, tak jak by měla. Půjde zejména o projevy vstřícnosti a otevřenosti veřejné správy, součinnosti jednotlivých orgánů veřejné správy, přiměřenosti, jakou orgány státní správy uplatňují svou pravomoc, a taktéž ve vztahu zachovávání mlčenlivosti o skutečnostech, které se při své činnosti orgány státní správy dozví. Veřejný ochrance práv v tiskové zprávě ze dne 7. 9. 2005 uvedl, že

„k řešení stížností občanů je třeba přistupovat zvláště pečlivě a vždy posoudit celý obsah podání, kam stížnost směřuje, čeho chce občan svým podáním dosáhnout“ a setkává se „s tím, že úřady odmítají působnost a odkazují občany na jiný správní úřad...“

„.... toto jednání nesvědčí o dobré kvalitě veřejné správy, když správní úřady mezi sebou nekoordinují a nesnaží se dostatečně aktivně kompetenční konflikty odstranit. Takový přístup vede k prodlevám při řešení situace občana a je v rozporu s principy dobré správy, mezi které bezpochyby patří, projednání jakéhokoliv podnětu občana bez zbytečných průtahů a ve vzájemné koordinaci dotčených úřadů.“

Dobrá správa je pojem vymezující takové chování orgánů státní správy, které nevyplývá přímo z normativního právního aktu, ale které po těchto orgánech přesto

⁸ Podrobně Skulova, S. Správní uvážení – základní charakteristika a souvislosti pojmů, MU Brno, 2003.

můžeme spravedlivě požadovat. Špatná správa vede ke vzniku nespravedlnosti, k obtěžování subjektů právních vztahů přehnanou byrokracií, k průtahům a jiným nežádoucím následkům. Pojem dobré správy lze vymezit, jako souhrn požadavků kladených nad rámec právní normy na realizaci správy věci veřejných, který se tradičně používá v anglosaských právních systémech. Přesto se i v kontinentálním systému práva dnes vyskytuje v celé řadě dokumentů, a to zejména z dílny Rady Evropy a Evropské Unie. Pojem dobré správy je obsažen hned v úvodním ustanovení ZVOP⁹. Zákon zde zavazuje ochránce, aby chránil osoby nejen tam, kde je postup úřadů vůči nim v rozporu s právem, ale také tam, kde je úřední postup v rozporu s principy dobré správy. Vymezení přesné definice dobré správy, však ZVOP výslovně neříká. Pojem dobré správy není definován ani v žádném jiném normativním právním předpisu, pouze SŘ jej ve svém ustanovení § 8 používá, ovšem nevymezuje jej. Z uvedeného vyplývá, že principy dobré správy nejsou plnohodnotnou právní normou. Jde spíše o neurčitý právní pojem, kterému mají vymezovat obsah teprve ti, kdo je budou v aplikační činnosti realizovat. Zjednodušeně lze tedy princip dobré správy vymezit jako dobrými mravy veřejného práva. Obdobně jako dobré mravy v právu civilním, i principy dobré správy by měly být pojmem živým, nikoliv statickým. Jejich obsah se fakticky mění s ohledem na vývoj společnosti a práva. Některá z principů dobré správy již jsou v českém právním řádu v nejrůznější formě zohledněna, a to zejména v základních zásadách správního řízení nebo v rozhodovací činnosti Nejvyššího správního soudu a Ústavního soudu.

Principy dobré správy vytváří trvalou záruku ochrany subjektivních veřejných práv adresátů veřejné správy a především záruku ochrany prav a svobod náležejících do katalogu základních práv a svobod upravených zejména v LZPS a mezinárodních dokumentech. Jedná se o vymezený okruh principů, které jsou esenciální pro výkon řádné a spravedlivé veřejné správy.

⁹ Zákona č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů (dále jen "ZVOP").

Obecně lze konstatovat, že uplatňování základních zásad správy daní úzce souvisí a překrývá se se zásadami tzv. dobré správy. Jedná se o takový postup správce daně, který je nejen v souladu se zákonem, ale zároveň mu nelze vytknout účelnost, svévoli, vyhýbavost, neefektivnost, liknavost a jiné nežádoucí znaky. Některé s principů dobré správy jsou již nyní součástí zákonů či dokumentů různého původu či úrovně. Veřejný ochránce práv Motejl shrnul své poznatky z právní praxe, které jsou aplikovatelné i pro správu daní. Vycházel především ze svých zkušeností, existujícího Evropského kodexu o dobré správě a z řady dalších mezinárodních dokumentů. Za situace, kdy správce daně má postupovat v souladu s dobrou správou, musí dle veřejného ochránce práv ctít níže uvedené zásady.

„1. Dodržování právního řádu

Princip obsahuje povinnost úřadu postupovat v souladu s právním řádem ČR jako celkem a vykládat právní předpisy podle jejich smyslu, v souladu s principy dobré správy, s respektem ke stanoviskům nadřízeného úřadu a konstantní judikatuře soudů. Nadřízený úřad zavazuje k poskytování jednoznačných a srozumitelných právních stanovisek podřízeným úřadům. Úředníky zavazuje, aby využívali své pravomoci pouze k účelu, ke kterému jsou jim zákonem svěřeny a aby při užití správního uvážení zohledňovali výhradně objektivní kritéria a relevantní skutečnosti. Tento princip je v zákoně o správě daní sice zakotven, ovšem v praxi není správci daně vždy dodržován. O tom svědčí poměrně vysoké procento nezákonných rozhodnutí správců daně (v loňském roce bylo v průběhu daňového a soudního řízení měněno či rušeno cca 65 % prvoinstančních rozhodnutí, napadených opravnými prostředky). O nerespektování principu dodržování právního řádu svědčí např. i absolutní nerespektování konstantní judikatury Ústavního soudu ze strany správců daně, pokud jde o nezákonnost uplatňování privilegovaného postavení státu jako věřitele, v případech vzniku přeplatku u daňového subjektu, v průběhu konkurzního řízení.

2. Nestrannost

Princip požaduje rovné zacházení se všemi osobami, především aby všem byla dána možnost se vyjádřit. Pokud se úřad rozhodne k některému vyjádření v dalším řízení nepřihlížet, vždy takový postup odůvodní. Stížnost osoby na konkrétního úředníka řeší

zásadně jiný úředník, než proti kterému stížnost směřuje, a to na základě porovnání tvrzení obou stran a objektivně zjištěných skutečností.

3. Včasnost

Princip zavazuje úřad vyřídit každé podání osoby v rozumném a přiměřeném čase bez zbytečných průtahů, případně vyrozumět osobu o důvodech prodlevy a předpokládaném termínu vydání rozhodnutí. Pokud může mít rozhodnutí úřadu vliv na výsledek jiného řízení, snaží se úřad rozhodnout ještě před ukončením tohoto jiného řízení. U řízení zahajovaných z vlastního podnětu zahájí úřad řízení neodkladně poté, jakmile se dozví o důvodu pro jeho zahájení a dokončí ho v takovém čase, aby bylo plně dosaženo jeho účelu. Povinnost správního organu vyřídit věci bez zbytečných průtahů vyplývá z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod. V rozporu s tím zákon o správě daní a poplatků zavazuje lhůtami téměř výlučně daňové subjekty. Podle právního názoru Nejvyššího správního soudu stav, kdy daňový řad váže pouze daňové subjekty lhůtami, s jejich nedodržením spojuje závažné právní následky, a přitom nestanoví lhůty pro rozhodování či jiné úkony správce daně nebo jeho pracovníků, evidentně není v souladu s nastíněným požadavkem spravedlivé rovnováhy mezi obecným zájmem na placení daní a imperativem ochrany základních prav a svobod. Tento stav jednoznačně a navíc bez jakéhokoliv racionálního důvodu, zvýhodňuje správce daně oproti daňovému subjektu. Výklad, podle něhož by správce daně v rámci daňového řízení nebyl omezen žádnými lhůtami, je z tohoto pohledu zcela nepřijatelný.

4. Předvídatelnost

Princip požaduje po úřadu, aby rozhodoval shodně s tím, jak rozhodoval obdobně případy v minulosti, případně odůvodnil, proč se od své dosavadní praxe v konkrétním případě odchýlil. Úřad také používá v obdobných případech obdobné postupy. Při užití správního uvážení se úřad drží předem daných obecných měřítek a vychází ze spolehlivě zjištěných skutečností. Struktura důležitých dokumentů úřadu je ustálena tak, aby se osoby mohly v těchto dokumentech snadno orientovat.

5. Přesvědčivost

Princip předpokládá, že úřad poskytuje osobě přiměřeně během řízení informace o zjištěných skutečnostech a o jejich povinnostech vůči úřadu a informuje ji o svém budoucím postupu. Úředník přihlíží ve svém ústním a písemném vyjadřování ke komunikačním a intelektuálním schopnostem osoby. Každé rozhodnutí úřadu má přesvědčivé odůvodnění, kde jsou přehledně popsány všechny skutečnosti, ze kterých úřad při přijímání rozhodnutí vycházel, dále způsob, jakým tyto skutečnosti zjistil, a u každé z nich je jednoznačně vysvětleno, jak ji úřad posoudil.

Úřad poučí osobu v rozhodnutí o možnosti použití opravných prostředků, a to včetně soudního přezkumu. Úřad podnikne účinné kroky k tomu, aby se osoba, již se rozhodnutí týká, o něm dozvěděla.

6. Přiměřenost

Na základě tohoto principu úřad zohledňuje při uplatňování svých pravomocí mimořádnou situaci určité osoby a její oprávněné zájmy tak, aby jeho postup nebyl vůči této osobě nepřiměřeně tvrdý. Úřad se vždy snaží volit takové prostředky, které co nejméně zatěžují osoby zúčastněné na řízení a jsou vůči nim šetrné a hospodárné. Z možných řešení k dosažení účelu řízení upřednostňuje úřad to, které nejvíce respektuje práva a právem chráněné zájmy osob. Po osobách požaduje pouze takovou míru součinnosti, která je k dosažení účelu řízení nezbytně nutná.

7. Odpovědnost

Princip požaduje po úřadu, aby se nevyhýbal posouzení předběžné otázky nebo přijetí rozhodnutí ve věci, která spadá do jeho působnosti. Ke všem námitkám a návrhům osob se úřad ve svém rozhodnutí jednoznačně vyjádří. V případě, že úřad udělá chybu, jasně a výslovně tuto chybu přizná, písemně se za ni osobě omluví a přijme účinná opatření k nápravě.

8. Otevřenost

Princip, podle něhož úřad umožní osobám nahlížet do všech úředních dokumentů a pořizovat si jejich kopie. Toto oprávnění osob omezí pouze do té míry, jakou vyžaduje ochrana osobních údajů, soukromí, oprávněných zájmů jiných osob, utajovaných skutečností, obchodních tajemství nebo jiné zákonné limity. Úřad pečlivě dodržuje spisový pořádek a vede záznamy o příchozí a odchozí poště, takže je schopen jednotlivé dokumenty vyhledat. Na dokumentech úřadu je vždy uvedeno jméno úředníka, který dokument vypracoval, a telefonicky či e-mailový kontakt na něj. Budova úřadu je vybavena informačním systémem, který umožňuje snadnou orientaci osob uvnitř a zaručuje možnost identifikace jednotlivých úředníků na jejich pracovištích. Úřední deska úřadu je umístěna na snadno dostupném místě, je zřetelně označena a přehledně členěna.

9. Vstřícnost

Princip zavazuje úředníky, aby se chovali k osobám s respektem a zdvořilostí. Úřad se vždy snaží pomoci osobě dosáhnout cíle, který sleduje svým podáním, a teprve v případě, že to není možné, protože tomu brání zákon nebo oprávněný zájem jiné osoby, úřad podání odmítne. Úřad věnuje všem sdělením osob náležitou pozornost a na všechna podání řádně odpovídá, s výjimkou podání opakovaných a nepřinášejících nové skutečnosti a podání anonymních.

10. Součinnost

Podle tohoto principu úřad vždy usiluje o komplexní řešení problému osoby. Za tímto účelem naváže v případě potřeby kontakt s jinými úřady, případně zajistí vzájemnou komunikaci a předávání informací mezi svými vlastními odbory či organizačními

jednotkami. Úřad je důsledný a udržuje kontakt s každým konkrétním případem či problémem až do jeho faktického vyřešení.“¹⁰

Přestože je zásada součinnosti zařazena mezi základní zásady daňového řízení, v praxi bývá často porušovaná. Je běžnou praxí, když se kontrolovaný daňový subjekt dozví teprve ze zprávy o kontrole, jejímž projednáním daňová kontrola končí, o čem vlastně správce daně pochybuje. Totéž platí i o vytýkacím řízení, které je založeno na vyvracení pochybností správce daně ohledně údajů obsaženým v daňovém přiznání zejména DPH¹¹. Daňové subjekty se často marně snaží zjistit, o čem má správce daně pochybnosti. V praxi nastává běžná situace, kdy správce daně pouze prověřuje oprávněnost uplatnění vyššího odpočtu na DPH a v rámci toho vyzývá subjekt k odstranění nesdělených pochybností, které není schopen sám vymezit. Správci daně si často v průběhu kontrol obstarávají a provádějí důkazní prostředky bez vědomí kontrolovaného daňového subjektu, a ten se o existenci těchto důkazních prostředků nedozví, pokud z nich správci daně nevycházejí při svém rozhodování. V daňovém spisu tak mohou být opomenuté důkazy, které správce daně při nahlížení subjektu do spisu zařadil do neveřejné části spisu, které neuvedl ve zprávě o kontrole, a které svědčí ve prospěch daňového subjektu. Za situace, kdy správci daně nemají zákonnou povinnost vést rejstříky daňových spisů a kdy ze strany daňových subjektů bez kontroly určují, co je obsahem neveřejné části spisu a do čeho daňovému subjektu umožní nahlédnout, přestože tímto ignorují názory Ústavního soudu v této problematice.

V daňovém řízení dnes totiž bohužel platí – „fortior est custodia legis quam hominid“.¹²

¹⁰ Sborník příspěvků z konference k principům dobré správy ze dne 22. března 2006, ISBN 80–210–4001–7.

¹¹ Daň z přidané hodnoty (dále jen “DPH”).

¹² „silnější je ochrana od zákona než-li od člověka“

3.2. Právní jistota a předvídatelnost právního řádu

Mezi principy právního státu patří i princip právní jistoty. Příkazy a zákazy mají být v zákoně upraveny tak, aby nevznikaly pochybnosti o základním obsahu právní normy. Zásady jasnosti a určitosti zákona odrážejí součást principu právní jistoty.

„Ustanovenia čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 a 2 Listiny spolu s druhým preambuli vyjadrujú princípy právneho štátu. Z nich vyplýva aj princíp istoty. Obidva princípy požadujú, aby príkazy boli v zákoně tak, aby nevznikli pochybnosti o základnom obsahu právnej normy“

Nález Ústavného súdu Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 9/1992, ze dne 04. 09. 1992, č. j. Pl. ÚS 5/92.

Jasnost a srozumitelnost zákona je také podmínkou předvídatelnosti jednání na základě zákona.

„Obecné soudy představují orgány veřejné moci (státní orgány) a obecný ústavní limit jejich činnosti proto tvoří zásada, že mohou činit pouze to, co stanoví zákon (čl. 2 odst. 2 Listiny, čl. 2 odst. 3 Ústavy ČR). Jedním ze základních principů jejich činnosti je proto i její předvídatelnost, neboť je zřejmé, že účastníci řízení před obecnými soudy mají právo očekávat od obecných soudů postup, který je vymezen zákonem.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 60/2002, sv. 26 ze dne 21. 05. 2002, č. j. I. ÚS 89/02¹³

Princip právní jistoty lze také charakterizovat tím, že každý se může spoléhat na to, že mu stát zajistí efektivní ochranu jeho práv. Někdy je též právní jistota interpretována i jako garance věrohodnosti státu při plnění jeho závazků.

¹³ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezu a usnesení – svazek 26. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2003, s. 135.

„Ústavní princip právního státu předpokládá, že se stát vůči občanům chová v souladu s povinnostmi, které sám sobě stanovil, přičemž občan na základě principu právní jistoty má právo se spolehnout na věrohodnost státu při plnění jeho závazků.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 193/2001, sv. 24 ze dne 05. 12. 2001, č. j. I. ÚS 535/2000¹⁴

„Ústavně zaručené základní právo na projednání věci bez zbytečných průtahů podle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod a čl. 6 odst. 1 Úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, jež nezanedbatelnou měrou spolupodmiňuje ve společnosti vnímaný stupeň právní jistoty, náleží k těm, jejichž splnění je mj. jednou ze záruk posilování důvěry v právo a stimulem pro jeho dodržování ze strany občanů, při vědomí toho, že se jedná v tomto smyslu o oboustrannou projekci, neboť obsah právního řádu je stejně závazný jak pro stát, jenž z uvažovaného pohledu má vrchnostenské postavení, tak pro občany, jimž státní moc slouží (čl. 2 odst. 3 Ústavy), a to nejen v abstraktní rovině, nýbrž především ve svém praktickém uplatnění, protože řádný výkon spravedlnosti je třeba také chápat zejména jako i včasnou ochranu práv, neboť řádná realizace (aplikace) práva soudní mocí je, nikoliv v poslední řadě, i dostatečnou zárukou pro náhled a přesvědčení občanů uznávajících řádný pořad úsilí o dosažení práva, že se lze na justici spolehnout a na ni s důvěrou, coby respektovaného arbitra, přenést řešení sporů. Na druhé straně, v případě marného úsilí o nalézání spravedlnosti cestou řádného pořadu práva, jsou právní subjekty, mimo ostatní negativní následky takto reflektované snahy, sváděni k tomu nalézat řešení jiná, v praxi ovšem mnohdy rychlejší a průchodnější, přičemž právní stát by jim zajisté svou (ne)činností neměl dávat k takovým postupům, byť je tím samozřejmě nelze omluvit, sebemenší příčinu. Řečeno poněkud jinak, přiměřená včasnost ochrany narušeným právním vztahům ze strany k tomu ex constitutione

¹⁴ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezu a usnesení – svazek 24. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2002, s. 449.

povolanych orgánů státní (veřejné) moci je totiž nejen účinnější, ale především je základním předpokladem právního státu posilujícím důvěru v právo a spravedlnost ve společnosti vůbec. “

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 83/2003, sv. 30 ze dne 04. 06. 2003, č. j. II. ÚS 71/99¹⁵

Pro daňové právo platí, více než o jakémkoliv jiném právním odvětví, že se setkává s problémem nepřehlednosti a nejasnosti právních norem. Právní předpisy daňového práva jsou příliš rozsáhlé, navzájem propletené, nadmíru kasuistické, často a nezdědka velmi nesystematicky novelizované. Vyznačují se mnoha nejasnostmi a nelogičnostmi v používané právní terminologii a v systematickém zařazení ustanovení. Důsledkem těchto nedostatků vzniká tak problém, co platí a jak to platí.

Na jedné straně se po daňových subjektech vyžaduje, aby plnily své daňové povinnosti a dodržovaly právo, což jistě lze vyžadovat. Ovšem daňové subjekty musí mít možnost vůbec vymezit, co právem je a jaké povinnosti mají dodržovat. Za situace, že stát není schopen zajistit těmto subjektům určitý minimální legislativní komfort, s ohledem na překročení hranice chaosu právního řádu, nelze po daňových subjektech spravedlivě požadovat, aby vždy vše splnily podle představ správce daně, neboť často ani subjekty nemohou tušit, co že vlastně je jejich povinností.

Nejvyšší správní soud proto v jednom ze svých rozhodnutí konstatoval, že

¹⁵ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezu a usnesení – svazek 30. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2003, s. 281.

„základních principů daňového práva (a veřejného práva obecně), které jsou v daných souvislostech relevantní, zejména principu legální licence a enumerativnosti státních pretenzí, principu právní jistoty a principu předvídatelnosti právní regulace, z nichž plyne zákaz analogie v neprospěch daňového subjektu a zásada, že v případě, že daňový zákon z důvodu své nejasnosti, nesrozumitelnosti či nepřesnosti nebo „mezery v zákoně“ umožňují vícero rovnocenně přesvědčivých výkladů, je nutno použít takový z nich, který je vůči daňovému subjektu mírnější (neboť je věcí státu, aby formuloval své daňové zákony natolik jednoznačně, srozumitelně, přesně a úplně, aby minimalizoval výkladové nejasnosti; v opačném případě by se jednalo o nepřipustnou libovůli zákonodárce).“¹⁶

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 07. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44 zveřejněny pod č. 689/2005 Sb. NSS

3.3. Judikatury Ústavního soudu jako pramen práva

Česká republika a její právní řád patří ke kontinentálnímu právnímu systému. Z hlediska původního pojetí kontinentálně evropského systému práva je považován za prvořadý, nejdůležitější a svrchovaný pramen práva zákon. Všechny ostatní prameny zaujímají druhořadé postavení. Přestože zákon zůstává základním pramenem práva, začínají se vedle něj prosazovat i jiné prameny, a to zejména pronikání vlivu soudní praxe. Soudní praxe se stává fakticky ve většině zemí kontinentálního systému velmi významným prvkem.¹⁷ Zvláštní postavení mezi soudcovským právem mají nálezy Ústavního soudu. Je

¹⁶ Stejného názoru je zejména Milan Kindl, který připouští analogii v daňovém řízení zásadně vždy ve prospěch poplatníka (v podr. srovnej např. Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků – komentář. 1. vydání. C. H. Beck, Praha, 2002.

¹⁷ Harvánek, J. a kol. Teorie práva, 1. vydání, MU, Brno, 1998, s. 303.

možné samozřejmě spekulovat o tom, do jaké míry je právní názor prezentovaný Ústavním soudem skutečně pramenem práva. Ustanovení čl. 89 odst. 2 Ústavy více než naznačuje, že rozhodnutí Ústavního soudu precedenční charakter mají, a fakticky se právní názor tímto soudem vyslovený zpravidla prosadí už z toho důvodu, že rozhodnutí obecných soudů, která by byla s judikaturou Ústavního soudu v rozporu a zasahovala do subjektivních základních práv osob, lze úspěšně napadnout ústavní stížností.

Nejvyšší správní soud si je zvláštního postavení rozhodovací praxe Ústavního soudu dobře vědom, a proto ve svých rozhodovacích individuálních aktech několikrát jasně deklaroval, že nelze připustit stav ignorování judikatury mezi vrcholnou instancí jedné z větví obecného soudnictví, kterou je Nejvyšší správní soud, a Ústavním soudem. Z uvedeného plyne, že právní názor Ústavního soudu nutno respektovat.

V souvislosti se sporem o výklad vztahu zákona č. 328/1991 Sb., o konkurzu a vyrovnání a ZSDP Nejvyšší správní soud poukázal na to, že

„celý vnitrostátní právní řád je založen na principu vnitřního souladu (konzistence) a hierarchického uspořádání. Tato základní maxima musí být nazírána jako dominující hledisko při výkladu jeho jednotlivých součástí. Je proto chybný takový náhled na právní řád, který jeho jednotlivé vrstvy vnímá relativně izolovaně, a to z hlediska materiálního i formálního. V tomto kontextu se jeví velmi významným čl. 95 Ústavy, který lze – mimo jiné – vnímat též jako potvrzení zmíněné hierarchie právního řádu a jako prostředek komunikace mezi Ústavním soudem na straně jedné a mezi soudy obecnými na straně druhé. Především z něj lze vyvodit, že obecné soudy (mezi něž v tomto smyslu a se značným zjednodušením patří i Nejvyšší správní soud) jsou při svém rozhodování vázány nejen zákonem, nýbrž také ústavním pořádkem (arg. a minori ad maius). Právě v tomto kontextu vystupuje do popředí funkce Ústavního soudu, kterou je podle čl. 83 Ústavy ČR ochrana ústavnosti. Ústavní soud je tedy hlavní interpretátor ústavního pořádku a právě v tomto smyslu musí být jeho rozhodnutí závazná.

Nejvyšší správní soud dále uvádí, že podle imperativu ústavně konformní interpretace a aplikace právních předpisů jsou všechny subjekty aplikující právo povinny

postupovat tak, aby zvolený výklad právních předpisů byl souladný s ústavností, a to ve smyslu výslovného znění konkrétních ústavních norem i ústavních principů a hodnot, nezřídka v ústavních textech expressis verbis nevyjádřených. Teprve pokud takový výklad možný není, je namístě protiústavní ustanovení právních předpisů k tomu příslušným mechanismem odstranit. V tomto kontextu viděno, jestliže Ústavní soud v některém svém rozhodnutí zformuluje ústavně konformní výklad právního předpisu, je nutno tento výklad respektovat i v obdobných kauzách, byť se jedná o procesně samostatná řízení.

Jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentsního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevypořádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevypořádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí, anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil.

„...podle přesvědčení Nejvyššího správního soudu setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování ve skutkové a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44

Ani vnitřní rozpornost judikatury Ústavního soudu nemůže být podle Nejvyššího správního soudu důvodem k její ignoranci obecnými soudy. Nejvyšší správní soud uvedl.

„Rozhodovací praxe Ústavního soudu by zásadně měla být jednotná, aby nezavdávala příčinu k pochybnostem, jaký právní názor Ústavní soud zastává, tj. obdobné případy by měly být posuzovány obdobně. Ve skutečnosti tomu ovšem v některých případech tak není, zejména pak proto, že ne vždy se v praxi za situace, kdy by to bylo namístě, uplatní mechanismus pro sjednocování judikatury Ústavního soudu (viz zejm. § 23 zákona č. 182/1993 Sb. o Ústavním soudu, ve znění pozdějších předpisů), a navíc ne pro všechny obsahové kolize mezi rozhodnutími Ústavního soudu lze sjednocovací mechanismus uplatnit. Za takové situace musí obecný soud, má-li dostát své povinnosti ústavně konformní interpretace jednoduchého práva, z různých v judikatuře Ústavního soudu obsažených právních názorů zvolit ten, který odpovídá náhledu Ústavního soudu na věc v době rozhodování obecného soudu. Judikatura Ústavního soudu se přirozeně v čase vyvíjí a určité názory jsou v průběhu doby opouštěny a nahrazovány názory jinými; závazný je tedy ten právní názor Ústavního soudu, který Ústavní soud zastává v době rozhodování obecného soudu. Pokud v době rozhodování obecného soudu existuje vícero vedle sebe stojících právních názorů Ústavního soudu, u nichž nelze zcela jednoznačně určit, který z nich je pozdější a který dřívější (to lze určit například podle toho, že názor dřívější byl pozdějším rozhodnutím opuštěn, zejména cestou užití mechanismu sjednocování judikatury – viz třeba judikaturu k otázce aktivní legitimace k podání ústavní stížnosti, kdy byl dřívější názor obsažený v nálezu Ústavního soudu ze dne 23. 6. 1994, sp. zn. I. ÚS 35/94, cestou mechanismu sjednocování judikatury výslovně opuštěn stanoviskem pléna Ústavního soudu ze dne 9. 11. 1999, sp. zn. Pl. ÚS-st.-9/99), je pro obecný soud závazný ten z nich, který lze s přihlédnutím ke všem okolnostem na základě racionální analýzy a úvah považovat v judikatuře Ústavního soudu za názor převažující. Rozhodnými okolnostmi pro posouzení budou zejména četnost judikátů zastávajících ten či onen právní názor, jejich forma (plenární nález či stanovisko, nález, usnesení zabývající se meritem ústavní stížnosti, usnesení striktně procesní povahy) míra propracovanosti argumentace k dané právní otázce obsažené v konkrétním analyzovaném judikátu a to, do jaké míry bylo řešení dané právní otázky v tomto judikátu nosným důvodem rozhodnutí, anebo naopak argumentací podpůrnou, doplňkovou či argumentací obiter dictum.“

4. Ústavní principy základních zásad daňového řízení

Ústavními principy je třeba rozumět principy a imanentní zásady formulované ústavními normami tvořící dle čl. 112 Ústavy ústavní pořádek „*Ústavní pořádek České republiky tvoří tato Ústava, Listina základních práv a svobod, ústavní zákony přijaté podle této Ústavy a ústavní zákony Národního shromáždění Československé republiky, Federálního shromáždění Československé socialistické republiky a České národní rady upravující státní hranice České republiky a ústavní zákony České národní rady přijaté po 6. červnu 1992.*“ Pro potřeby správné interpretace základních zásad daňového řízení jsou dle Ústavy a LZPS zapotřebí zohlednit zejména čl. 1 odst. 1 Ústavy, který tvoří základní rámec existence České republiky jako státu, základ pro jeho právní řád, a je proto první a esenciální premisou pro výklad a aplikaci všech ostatních principů a zásad. Ústavní soud považuje ustanovení čl. 1 odst. 1 Ústavy za proklamativní prohlášení, které charakterizuje Českou republiku a nemůže být proto např. postupem soudu v určitém případě porušeno.

Jedná se především o ustanovení čl. 1 Ústavy ČR, který prohlašuje Českou republiku za svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana. Tento článek, ostatně jak již Ústavní soud ČR několikrát judikoval, je ovšem proklamativním prohlášením, které charakterizuje Českou republiku a nemohl být postupem soudu v daném případě porušen.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 92/1996, sv. 6 ze dne 03. 10. 1996, č. j. III. ÚS 120/96¹⁸

Z principu, kdy je Česká republika demokratickým právním státem, vyvozuje zásadní důsledky zejména v situacích, kdy přesně vymezené pravidlo není sice v ústavním

¹⁸ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezu a usnesení – svazek 6. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1997, s. 177.

pořádku explicitně vyjádřeno, nicméně je však podle názoru Ústavního soudu implicitně jeho imanentní součástí. Jako příklad lze uvést situaci, kdy se vyslovil Ústavní soud s odkazem na čl. 1 odst. 1 Ústavy, že

„Obecně lze konstatovat, že neurčitost některého z ustanovení právního předpisu nutno považovat za rozpornou s požadavkem právní jistoty, a tudíž i právního státu (čl. 1 Ústavy ČR) toliko tehdy, jestliže intenzita této neurčitosti vylučuje možnost stanovení normativního obsahu daného ustanovení i pomocí obvyklých interpretačních postupů.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 16/1996, sv. 5 ze dne 28. 02. 1996, č. j. Pl. ÚS 9/95¹⁹

„...se zásadami jasnosti a určitosti zákona, které představují součást principu právní jistoty, a tudíž principu právního státu (čl. 1 Ústavy České republiky).“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 25/1994, sv. 1 ze dne 24. 05. 1994, č. j. Pl. ÚS 16/93²⁰

Jedním ze základních znaků právního státu a také právní jistoty, jako jednoho z jeho esenciálních znaků, je takové uspořádání státu, v němž každý – fyzická osoba i

¹⁹ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 5. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1997, s. 107.

²⁰ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 1. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1994, s. 189.

osoba právnická může mít důvěru v právo. Prvním podmínkou právní jistoty v oblasti aplikace práva je tedy seznatelnost právního rozhodnutí. K tomu náleží Ústavního soudu.

„Ustanovení postrádá úpravu pro předvídatelnost a seznatelnost následků takového právního úkonu, které je nezbytné právě v zájmu právní jistoty. Ústavní soud sdílí v tomto směru stanovisko naší právní teorie, že jedním ze základních znaků a předpokladů právního státu a zároveň právní jistoty, jako jednoho z jeho atributů, je takové uspořádání státu, v němž každý – fyzická osoba i osoba právnická, může mít důvěru v právo. Podstata právní jistoty spočívá tedy v tom, že každý může spoléhat na to, že mu stát poskytne efektivní ochranu v jeho právech, že mu státní moc dopomůže k realizaci jeho subjektivního práva, bude-li mu v tom někdo neprávem bránit, a zároveň spoléhat na to, že ho stát postihne zákonem předvídanou, a žádnou jinou než předvídanou, sankcí za to, že porušil právní předpis, a konečně na to, že ho nepostihne sankcí, jestliže právní předpis neporušil. V uvedeném tkví důvod, proč prvním předpokladem jistoty v oblasti aplikace práva je seznatelnost právní normy, resp. neznatelnost právního stavu a předvídatelnost právního rozhodnutí (viz Viktor Knapp: Teorie práva, C. H. Beck, Praha 1995, str. 205 a násl.).

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 49/1997, sv. 8 ze dne 05. 05. 1997, č. j. IV. ÚS 34/97²¹

Ke znakům právního státu patří mimo jiné svrchovanost zákona, jakož i ochrana práv a svobod soudní mocí. Stát právo vytváří, ale je jím zároveň i vázán. *„Česká republika je svrchovaný, jednotný a demokratický právní stát založený na úctě k právům a svobodám člověka a občana.“*

²¹ Ústavní soud České republiky: Sbírka náleží a usnesení – svazek 8. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1998, s. 11.

Ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy vyjadřující enumerativnost veřejnoprávních pretenzí „*Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.*“ Ustanovení čl. 2 odst. 2 LZPS „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví.*“ Ustanovení obou těchto odstavců obsahují zčásti podobné formulace, vymezují státní moc ve vztahu k právu a vyjadřují princip právního státu, tj. respektování zákona státní mocí. Státní moc lze realizovat jen při splnění několika podmínek. Především ji lze uplatnit tehdy, pokud to stanoví zákon. Každý státní orgán má zákonem vymezenou pravomoc své činnosti a nesmí z ní vykročit. Vyjadřuje se tímto princip svrchovanosti zákona, kterým se omezuje zejména moc výkonná. Státní orgán může činit jen to, co je zákonem dovoleno. V souvislosti s ustanovením čl. 10 Ústavy lze státní moc uplatňovat i na základě mezinárodních smluv o lidských právech a základních svobodách, jimž je Česká republika vázána. Mezinárodní smlouvy jsou bezprostředně závazné a mají aplikační přednost před zákonem. Tímto je státní moc omezena i mezinárodně uznávaným standardem lidských práv, který je ústavní normou do vnitrostátního právního režimu inkorporován.

Čl. 2 odst. 4 Ústavy upravuje zásadu legální licence „*Každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.*“ Jednou ze základních podmínek právního státu je i právní jistota, která by měla mít odraz v mezích stability práva, tj. novotvorby a taktéž v jeho aplikaci.

V souvislosti s ústavními principy je možné citovat z rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

„Současný stát je nutno vnímat jako důsledek společenské smlouvy, tzn. konkludentního konsensu společnosti o tom, že existence instituce zajišťující veřejné zájmy je racionální. Jakkoliv proto má stát v řadě vztahů vrchnostenské postavení, je jeho prvotní podstata založena na smluvní bázi. To mimo jiné znamená, že každá fyzická i právnická osoba má ve vztahu ke státu nejen řadu povinností (souhrnně podřaditelných pod povinnost respektovat jeho právní řád), nýbrž rovněž řadu práv. Touto optikou nazíráno představuje daňový systém nejen nezbytný prostředek k materiální existenci státu, nýbrž především jakýsi test legitimacy instituce státu. Soustava daní proto musí být z hlediska její koncepce i konkrétní aplikace transparentní, předvídatelná a přiměřená. V opačném

případě zmíněnou legitimizační funkci nemůže splňovat, a v konečném důsledku tak zpochybňuje samotný význam a funkce státu.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 02. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004-70

Státní moc prostřednictvím svých státních orgánů jsou při uplatňování svých pravomocí vázány zákony. Mohou tedy dle enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí a zásady legální licence činit jen to, co je zákonem povoleno, a to pouze v rozsahu a způsobem, jaký jim zákon dovoluje. Z uvedené premise vyplývá taktéž celá řada zásadních omezení, zasahujících do oblasti základních zásad daňového řízení. K uvedené problematice se vyjádřil i ve svém nálezu Ústavní soud.

„Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, č. j. IV. ÚS 666/02

Opakem principu, jenž zavazuje stát, potažmo jeho státní orgány je výše zmiňovaná zásada legální licence. Uvedená zásada je upravena jednak v Ústavě čl. 2 odst. 4 „každý občan může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“ a LZPS čl. 2 odst. 3 „každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá“. Uvedená zásada byla s určitými změnami recipována prakticky shodně jak v Ústavě, tak i v LZPS, a to z důvodu jejího významu. Ústavní pojetí je širší, stanoví navíc pravidlo o služebnosti státu vůči občanům. Ustanovení čl. 2 odst. 3 LZPS je zdánlivě formulováno ve srovnání s adekvátním ustanovením čl. 2

odst. 4 Ústavy širěji, poněvadž nehovoří toliko o občanech. Zákonodárce tímto chtěl zdůraznit důležitost dodržování této zásady. Rozhodovací praxe Ústavního soudu jasně deklarovala závaznost těchto principů.

„Ustanovení čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy (...) neuvádějí samostatná jednotlivá práva, ale stanoví pouze nutnost ukládat obecné povinnosti toliko na základě zákona při zachování základních práv a svobod. Domáhat se jich proto lze pouze v návaznosti na další konkrétní základní práva a svobody, zakotvené v Ústavě. Listině základních práv a svobod nebo v mezinárodních smlouvách čl. 10 Ústavy, k jejichž porušení došlo.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 20/1997, sv. 9 ze dne 26. 11. 1997, č. j. II. ÚS 191/96²²

„Listina základních práv a svobod, která je součástí ústavního pořádku České republiky, stanoví v čl. 2 odst. 3, že nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá. Toto ustanovení nelze obcházet tím, že bude např. od občana vyžadováno prohlášení, že bude něco činit či nečinit nebo strpět něco, co mu zákon neukládá, a takové prohlášení bude podmínkou uplatnění jiného jeho práva“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 63/1995, sv. 4 ze dne 19. 10. 1995, č. j. I. ÚS 145/94²³

Ustanovení čl. 2 odst. 4 Ústavy deklaruje, že občan nesmí být nucen činit, co zákon neukládá, z čehož vyplývá, že povinnosti mohou být ukládány pouze na základě zákona.

²² Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 9. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1998, s. 39.

²³ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 4. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1996, s. 133.

Uvedené ustanovení má svůj původ ve francouzské Deklaraci práv člověka a občana z roku 1789.

„Namítá-li stěžovatel v uvedené souvislosti dotčení v základním právu plynoucím z čl. 2 odst. 2 a čl. 4 odst. 1 Listiny, Ústavní soud toliko odkazuje na konstantní judikaturu [nálezy sp. zn. Pl. ÚS 12/94, sp. zn. III. ÚS 31/97, sp. zn. III. ÚS 593/99 (Sbírka rozhodnutí, svazek 3, nález č. 20, vyhlášen pod č. 92/1995 Sb.; svazek 8, nález č. 66; svazek 19, nález č. 110), dle které čl. 4 odst. 1 Listiny neuvádí samostatná jednotlivá základní práva, ale stanoví pouze nutnost ukládat obecné povinnosti toliko na základě zákona při zachování základních práv a svobod. Tohoto ustanovení se lze tedy domáhat pouze v návaznosti na další ustanovení Listiny, Ústavy České republiky (dále jen "Ústava") nebo mezinárodních smluv podle čl. 10 Ústavy, která obsahují konkrétní základní práva nebo svobody, k jejichž porušení došlo. Shodné konstatování platí rovněž pro čl. 2 odst. 2 Listiny. Ustanovení čl. 2 odst. 2 a 3 Listiny a čl. 2 odst. 4 Ústavy, jsou ustanoveními zjevně inspirovanými čl. 5 Deklarace práv člověka a občana z 26. 8. 1789, jež vymezují v návaznosti na čl. 1 Listiny prostor svobodného jednání jednotlivce, a patří mezi ty ústavní normy, které v reakci na zkušenosti totalitní minulosti stanoví principiální rámec vztahu jednotlivce a státu.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 128/2003, sv. 31 ze dne 06. 11. 2003, č. j. III. ÚS 150/03²⁴

Nelze je chápat absolutně, ale v konsekvenci s ustanovením čl. 1 o svobodě lidí LZPS, s ustanovením čl. 2 odst. 2 LZPS a s ustanovením čl. 4 LZPS, které konstatuje, že právní povinnost může být uložena jenom zákonem, nebo na základě zákona a v jeho mezích, při zachování základních práv a svobod.

²⁴ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezu a usnesení – svazek 31. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2003, s. 149.

Uvedená ustanovení především garantují svobodu, fyzické a právnické osoby jednat nebo chovat se v právních vztazích způsobem, který sama uzná za vhodné. Deklaruje se tak tolerance k autonomní sféře jednotlivce a k projevům jeho osobnosti. Limity těchto mezí svobody, však vymezují zákazy specifického jednání. Jedná se zejména o činnost z různých důvodů nevhodnou nebo poškozující i jiné subjekty. V návaznosti na ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy se zaručuje, že žádná osoba nebude státní mocí donucována k určitému jednání, jestliže uvedené jednání není uloženo zákonem nebo na základě zákona.

„Dle čl. 2 odst. 3 Ústavy: Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon.“ Naplnění postulátu uvedeného v první části citovaného ustanovení je vymezeno požadavkem, aby se tak dělo jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. V požadavku uvedeném v této druhé části je tak zabudována nejen garance proti zneužití státní moci, ale také nutnost zákonného podkladu pro její uskutečňování.“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 114/1996, sv. 6 ze dne 05. 11. 1996, č. j. Pl. ÚS 14/96²⁵

Uvedené ustanovení při jeho interpretaci je třeba vykládat tak, že povinnost může být uložena pouze zákonem, právní normou jen za situace, kdy byl orgán, který tuto právní normu vydal, k jejímu vydání zmocněn právním předpisem a právní síle minimálně zákona, popř. kdy došlo k vydání této sekundární právní normy vládou České republiky, avšak toliko v mezích právní normy o právní síle minimálně zákona. Zákonem se rozumí zákon běžný, stanoví se tzv. výhrada zákona. Výhradou zákona se rozumí hmotněprávní, kompetenční i procesní podmínky pro uplatňování veřejné moci lze regulovat jen

²⁵ Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 6. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1997, s. 323.

zákonem. Z uvedeného plyne, že daňovým subjektům zúčastněných při správě daní, nelze ukládat povinnosti na základě tzv. pokynů řady D, případně interních normativních instrukcí vydaných Ministerstvem financí ČR.

„Princip "co není výslovně zákonem zakázáno, je povoleno" se vztahuje toliko na osoby soukromého práva (čl. 2 odst. 3 Listiny); pro osoby veřejnoprávní, uplatňující státní moc, naopak platí princip, že mohou činit pouze to, co zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 Listiny).“

Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2006 č. j. 29 Ca 419/96

„Ustanovení čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy a čl. 2 odst. 3 a čl. 4 odst. 1 Listiny základních práv a svobod neuvádějí samostatná jednotlivá základní práva, ale stanoví pouze nutnost ukládat obecné povinnosti toliko na základě zákona při zachování základních práv a svobod. Domáhat se jich proto lze pouze v návaznosti na další konkrétní základní práva a svobody, zakotvené v Ústavě, Listině základních práv a svobod nebo v mezinárodních smlouvách podle čl. 10 Ústavy, jestliže k jejich porušení došlo (rozhodnutí Ústavního soudu ve věci P1. US 12/94).“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 11. 1997, č. j. III. ÚS 349/97

5. Zásady daňového řízení

Účelem a smyslem nastavení základních zásad daňového řízení je vytvoření a garance předpokladů a podmínek pro řádný výkon správy daní. Požadavky na kvalitu při aplikační činnosti a rozhodování při správě daní se v uplynulých desetiletích výrazně zvýšily, a to zejména s ohledem na dotýkání se práv a svobod osob zúčastněných na správě daní.

Další oblastí nároku na správu daní ze strany společnosti je kladen důraz na efektivnost při správě daní, jež má v podmínkách značně široké, mnohdy právní souvislosti či důsledky. V našich podmínkách jde o úpravu odpovědnosti za škodu či nemateriální újmu způsobenou nezákonným či nesprávným rozhodnutím a nesprávným úředním postupem Odpšk²⁶.

Intenzita a prosazování uvedených požadavků úzce souvisí se vzrůstající požadavky na úroveň a právní záruky právního a demokratického státu v oblasti moci výkonné, tj. i samotné správy daní, a také se vzrůstajícím vymezením úkolů, prostředků k jejich naplňování. Jde nepochybně o základní principy, které by měly ovládat veškerý výkon veřejné správy v moderním státě. K otázce právních principů uvádí Dworkin:

*„Právní principy jsou standarty, které se mají dodržovat z toho důvodu, že to vyžaduje spravedlnost, slušnost nebo jiná dimenze morálky.“*²⁷

K uvedenému konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu.

²⁶ Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů (dále jen “Odpšk”).

²⁷ Dworkin, R. M. Když se práva berou vážně. Praha: OIKOYMENH, 2001, s. 44.

„Moderní demokratická psaná ústava je společenskou smlouvou, kterou se lid, představující ústavodárnou moc (pouvoir constituant), ustavuje v jedno politické (státní) těleso, zakotvuje vztah individua k celku a soustavu mocenských (státních) institucí. Dokument institucionalizující soustavu základních obecně akceptovaných hodnot a formující mechanismus a proces utváření legitimních mocenských rozhodnutí nemůže existovat mimo

veřejností akceptovaného kontextu hodnot, spravedlnostních představ, jakož i představ o smyslu, účelu a způsobu fungování demokratických institucí. Jinými slovy nemůže fungovat mimo minimálního hodnotového a institucionálního konsenzu. Pro oblast práva z toho plyne závěr, že pramenem práva obecně, jakož i pramenem práva ústavního, a to i v systému psaného práva, jsou rovněž základní právní principy a zvyklosti.“

Nález pléna Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97

V nejobecnější rovině zásady tradičně chápeme jako klasické procesní principy, které jsou vždy spojeny s materiální stránkou věci, neboť jsou vůči ní v obslužné úloze, neboli řádný a spravedlivý proces má být prostředkem k dosažení legálního, správného a spravedlivého rozhodnutí, tj. právem předvídaného výsledku příslušného postupu při rozhodovací činnosti správců daně. Zásady daňového řízení jsou součástí zákonného textu a jsou právně závazné. Z uvedeného důvodu je také respektování základních zásad daňového řízení kontrolovatelné a rozhodnutí a další právní úkony správců daně přezkoumatelné odvolacím orgánem, tj. finančním ředitelství, případně přezkoumatelné soudem ve správním soudnictví.

Posláním základních zásad daňového řízení je přenést esenciální principy právního státu deklarovaných v ústavních zákonech do konkrétního ustanovení jednoduchého práva tak, aby principy mohly plnit funkci obecného pravidla, která budou dalším ustanovením dále specifikována a následně rozváděna. Z uvedeného plyne, že konkrétní ustanovení právní normy nelze interpretovat bez zohlednění základních zásad. Účel a smysl zákona

nelze hledat toliko v jeho jednotlivých ustanoveních, leč je vymezeno zejména v základních zásadách, potažmo v principech právního státu. Judikatura Ústavního soudu ve svém nálezu konstatovala, že

„základní zásady daňového řízení tedy určují, že daňová politika státu má sice odpovídat jeho zájmům, a že jejím cílem je správné stanovení a vybrání daně, avšak vyplývá z nich, že tato politika nemůže mít pouze jednostranný charakter.“

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, č. j. I. ÚS 116/96

Otázka povinnosti respektovat všechny zásady, tedy jejich současného působení znamená, že není možné účelově nebo arbitrárně některou ze zásad v konkrétní situaci opomenout. Při aplikaci některé ze základních zásad daňového řízení může být pro konkrétní případ či postup limitována či negována konkrétním zákonným ustanovením. K tomuto aspektu právních principů při interpretaci práva se vyjádřil ve své rozhodovací praxi Ústavní soud ČR.

„V systému psaného práva má přitom obecné právní pravidlo charakter samostatného pramene práva pouze preater legem (čili, pokud psané právo nestanoví jinak).“

Nález pléna Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97

Specifickou právní povahou a působením základních zásad daňového řízení činností správců daně dochází k založení eventuality, jež v aplikační praxi nastává, a to situace nesouladu či přímo kolizí zásad. V aplikační praxi je třeba poměřovat jednotlivé zásady mezi sebou, jelikož se tyto dostávají do rozporu, je nutné zohlednit významnost jednotlivých zásad v konkrétní situaci, vždy ovšem v intencích zásady legality.

„Konkrétní právní pravidla se aplikují metodou „všechno nebo nic“ (pravidlo se buď použije, nebo nepoužije), u principů se jejich současné použití nevylučuje. Tím může

být založen konflikt, rozpor mezi principy (lze si představit, a v praxi nastává, např. konflikt mezi principem ochrany veřejného zájmu na straně jedné a principem právní jistoty adresátů působení veřejné správy na straně druhé). Při jeho řešení se přihlíží k relativní závažnosti každého z nich a dojde k jejich vzájemnému poměrování.“²⁸

Zcela shodně k témuž problému dospěl Ústavní soud ČR i Nejvyšší správní soud ČR.

„...Dalším, a to moderním ústavním nepsaným pravidlem, je řešení kolize základních práv a svobod principem proporcionality.“

Nález pléna Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97

„Mezi elementární hodnoty demokratické společnosti patří respekt k právům druhých při výkonu vlastních práv. Tato maxima se uplatní i při výkonu ústavních práv, jako např. práva shromažďovacího, které se může dostat do konfliktu s ústavním pořádkem chráněnými právy třetích osob. V takové situaci je vždy třeba vážit konkurující si práva a právní statky s ohledem na konkrétně utvořený skutkový základ a omezení jednoho či více z nich je nutné zdůvodnit za použití principu proporcionality (srov. např. nálezy Ústavního soudu ze dne 17. 7. 2007, sp. zn. IV. ÚS 23/05, ze dne 11. 11. 2005, sp. zn. I. ÚS 453/03, a ze dne 12. 10. 1994, sp. zn. Pl. ÚS 4/94, www.judikatura.cz).“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05. 11. 2007, č. j. 8 As 51/2007-67

²⁸ Dworkin, R. M. Když se práva berou vážně. Praha: OIKOYMENH, 2001, s. 59.

Pokud jde o označování jednotlivých zásad, není v mnoha případech normativně stanoveno. Daňový řád i ZSDP rovněž nepoužívá pro jednotlivé zásady či požadavky konkrétní označení, jen je závazně stanoví. Pro určité druhy či oblasti požadovaných kritérií zásad správy daní se však vžily určité názvy, se kterými se dále v textu pracuje. Je nutno připomenout, že nastavení rozsahu základních zásad se nebude vztahovat toliko k daňovému řízení, leč ke správě daní, tj. ke všem postupům správců daně. Některé ze zařazených základních zásad nejsou zaměřeny pouze do oblasti vlastní procesní úpravy, ale mají přesah a je nutno je respektovat také pro řešení otázek hmotněprávních, neboť ovládají v některých aspektech obsah přijímaných rozhodnutí. Nejde tedy jen o regulaci procesní stránky aplikace právních norem hmotného práva, ale pro některé situace rozhodovací činnosti správců daně a také o určitou regulaci hmotněprávní roviny řešených záležitostí.

Právní povaha a nastavení rozsahu působnosti základních zásad daňového řízení znamená nezbytnosti aplikovat tyto zásady zpravidla součastně s aplikací konkrétního ustanovení daňového řádu či speciálních daňových zákonů, tedy součastně s konkrétním pravidlem. K tomu je nutné použít výklad systematický, a to ve specifické formě, neboť má být použito konkrétní pravidlo a souběžně obecná právní zásada nebo přímo právní princip.

Jednou z nezbytných forem interpretace právních norem je vedle dalších metod výkladu také systematický výklad. Uvedený způsob výkladu vyžaduje hledat smysl právní normy v souvislosti s dalšími právními normami. Pro každou jednotlivou situaci jsou pak uplatněna všechna na něj se vztahující konkrétní pravidla a také zásady, které na danou situaci svým rozsahem dopadají. K nedostatečnosti pouze použití jazykového výkladu, konstatoval Ústavní soud ČR.

„Dalším naprosto neudržitelným momentem používání práva je jeho aplikace, vycházející pouze z jeho jazykového výkladu.

Jazykový výklad představuje pouze prvotní přiblížení se k aplikované právní normě. Je pouze východiskem pro objasnění a ujasnění si jejího smyslu a účelu (k čemuž slouží i řada dalších postupů, jako logický a systematický výklad, výklad e ratione legis atd.).

Mechanická aplikace abstrahující, resp. neuvědomující si, a to buď úmyslně, nebo v důsledku nevzdělanosti, smysl a účel právní normy, činí z práva nástroj odcizení a absurdity.“

Nález pléna Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97

K problematice nutnosti uplatňovat vedle výkladu jazykového také další metody výkladu konstatoval Ústavní soud ČR.

„Ústavní soud již mnohokrát judikoval, že jazykový výklad není jediným nástrojem k výkladu právní normy, z čehož plyne, že obecný soud není absolutně vázán doslovným zněním zákona, nýbrž se od něj smí a musí odchýlit, pokud to vyžaduje účel zákona, historie jeho vzniku, systematická souvislost nebo některý z principů, jež mají svůj základ v ústavně konformním právním řádu jako významovém celku; povinnost soudů nalézat právo neznamená pouze vyhledávat přímé a výslovné pokyny v zákonném textu, ale též povinnost zjišťovat a formulovat, co je konkrétním právem i tam, kde jde o interpretaci abstraktních norem a ústavních zásad (srov. nálezy sp. zn. Pl. ÚS 21/96, Pl. ÚS 19/98, Pl. ÚS 3/06, I. ÚS 50/03, IV. ÚS 611/05, Sbirka nálezů a usnesení Ústavního soudu, svazek 7, nález č. 13, str. 87, vyhlášen pod č. 63/1997 Sb.; svazek 13, nález č. 19, str. 131, vyhlášen pod č. 38/1999 Sb.; svazek 44, nález č. 41, str. 517, vyhlášen pod č. 149/2007 Sb.; svazek 41, nález č. 120, str. 499; svazek 40, nález č. 34, str. 281). Jinými slovy řečeno, soudy musí při své činnosti postupovat tak, aby interpretační a aplikační právní problémy řešily s maximální mírou racionality. Jestliže interpretace právní normy za použití jazykové metody výkladu vede k nerozumným výsledkům, je namístě použít další výkladové metody, jako je metoda výkladu systematického, logického, teleologického či historického, které by přiměřeně korigovaly interpretační výsledky plynoucí ze základního, nikoliv však jediného, výkladu jazykového.“

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 01. 2008, č. j. IV. ÚS 814/06

Vedle přímé právní závaznosti naplňují také základní zásady daňového řízení tradiční úlohu sloužících jako interpretační pravidlo pro interpretaci a aplikaci jednotlivých ustanovení daňového řádu, resp. právní ustanovení upravujících procesní postupu správců daně při správě daní v jednotlivých speciálních daňových zákonech, jenž jsou vztahem lex speciality k daňovému řádu, případně pro ustanovení dalších právních předpisů, vůči nimž není daňový řád ve vztahu subsidiarity, avšak použití základních zásad vyžaduje jejich univerzální působnost. Zásady, jako esenciální interpretační pravidla, jsou důležitým prostředkem ke správné interpretaci ustanovení všech daňových zákonů. Při jejich aplikaci je nutno je mít neustále na zřeteli.

Specifickou oblastí správy daní pro uplatňování základních zásad daňového řízení jsou situace, kdy právní normy nestanoví správcům daně jediné možné řešení vzniklé situace a naopak je právní normou poskytnut dispoziční prostor pro nalézání vlastního správního řešení z více možných, tedy kdy se uplatní diskreční pravomoc.²⁹ Právní norma v této situaci neurčuje přesná pravidla pro výkon pravomoci správce daně, a proto je nutno postupovat podle pramenů práva obecnějších, tj. zásad, resp. principů. Ústavní soud ČR ve své judikatuře řešil situaci přímé aplikace principů, resp. zásad. Přestože se níže uvedený nálezh vztahoval k právní úpravě starého správního řádu zákona č. 71/1967 Sb., řešené otázky závaznosti základních zásad je vystiženo s obecnou platností i pro současnou právní úpravu aplikovatelný pro správu daní.

„Ústavní soud usuzuje, že zajištění základního práva na soudní a jinou právní ochranu... vyžaduje – jestliže přímá aplikace ustanovení § 54 odst. 3 správního řádu není možná – uvážít možnost přiměřeného použití hlavních obecných zásad správního řízení; ty totiž nepředstavují pouhou právně nezávaznou deklaraci určitých procesních pravidel...“

Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 95/2001, sv. 22 ze dne 26. 06. 2001, č. j. I. ÚS 12/99

²⁹ K problematice diskreční pravomoci správce daně viz sub 3. 3. V souvislosti se zásadou zákazu zneužití správního uvážení.

Základní zásady se staly nutně a logicky vodítkem zákonodárce, který jejich požadavky v řadě situací promítá do konkrétních ustanovení daňového řádu řešících různorodé procesní situace a upravujících jednotlivé právní pojmy a instituty. Z uvedeného vyplývá, že základní zásady správy daní jsou tedy zároveň principy zákonné úpravy daňového řádu či ZSDP.

Právní úprava DŘ oproti právní úpravě ZSDP obsahuje širší výčet jednotlivých zásad tak, že v úvodních ustanovení DŘ jsou v širší míře deklarovány principy, které je třeba při správě daní dodržovat a které jsou pro danou oblast stěžejní. Zásady obsažené v DŘ vycházejí i z komparace s textem SŘ, který obsahuje základní zásady činnosti správních orgánů. Právní úprava DŘ zachovává stejný standart v otázkách společných pro procesní právní předpisy veřejného práva, přičemž nejde jen o zásady správního práva procesního, ale taktéž o zásady občanského či trestního práva procesního. Současně s těmito společnými zásadami, které samy o sobě jsou často jen deklarací zásad o obecných principech vyplývajících z ústavního pořádku a právní teorie. Zásady daňového řízení upravené v DŘ či ZSDP mají být garancí práva daňového subjektu, resp. některých třetích osob, na právo na spravedlivý proces. Zásady vždy vyjadřují hlavní podstatné rysy řízení a vytvářejí osnovu, na níž je celý daňový proces konstruován. Každá ze zásad přitom odráží určitou vlastnost, kterou by řízení mělo mít a musí mít.

5.1. Zásada zákonnosti

Zásada zákonnosti neboli legality je jednou z nejelementárnějších zásad při realizaci veřejné moci. Zásada legality je základem pro veškerou činnost správců daně a také pro vymezení vztahu správce daně vůči osobám zúčastněným při správě daní. Představuje jednu ze záruk zákonnosti v oblasti správy daní. Zásada zákonnosti je sice stěžejní zásadou ovládající daňový proces, není ovšem zásadou jedinou, přesto je nastavena jako zásada univerzální, ovládající výkon správy daní. Mimo sféru jejího

uplatnění by neměl zůstat žádný z postupů, kterými správci daně vykonávají svou činnost, čímž zasahují do právních poměrů subjektů zúčastněných při správě daní. Zásada legality vytváří základní kámen pro uplatňování dalších zásad, neboť je určován jejich obsah, způsob aplikace a závaznost. Zásada zákonnosti nesleduje pouze soulad postupů správců daně s předpisy procesními, ale také hmotněprávními, tj. jde o vymezení legitimacy a působnosti správců daně, k tomu judikatura Vrchního soud v Praze.

„...zásadu zákonnosti, která znamená, že nejenom rozhodnutí samotné, ale i celý průběh řízení musí být v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy, a to jak předpisy hmotněprávními, tak předpisy procesními.“

Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994 č. j. 7 A 506/93

Daňový proces je ovládán jednak zásadami, jenž jsou upraveny v DŘ či ZSDP, spravuje se však i těmi, jež v něm upraveny nejsou např. zásadou práva na spravedlivý proces ve smyslu čl. 36 odst. 1 LZPS, případně dalších. Těmito zásadami se ovšem zde zabývat nebudeme. Uvádíme jen, že daňové, stejně jako každé jiné řízení, se spravuje obecnými zásadami, jež pro vztah adresáta veřejné moci a orgánu vykonávající veřejnou moc platí vždy, a to bez ohledu, zdali konkrétní procesněprávní předpis, takové zásady upravuje či nikoli.

Její původ je odvozen z principu enumerativnosti veřejnoprávních pretenzí, jenž jsou zakotveny v ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy „*Státní moc slouží všem občanům a lze ji uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon*“, ustanovení čl. 2 odst. 2 LZPS „*Státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví*“ a dále ustanovení čl. 4 odst. 1 LZPS „*Povinnosti mohou být ukládány toliko na základě zákona a v jeho mezích a jen při zachování základních práv a svobod*“.

„V podmínkách materiálního státu nemůže být výkon veřejné moci bezobsažný ani bezúčelný; jinými slovy, z ústavního hlediska nelze aprobovat a tolerovat výkon veřejné moci, která je prostým uplatněním formálně předvídaného oprávnění orgánu veřejné moci bez toho, že by byl výsledovatelný zákonem předvídaný a racionální účel, k němuž konkrétní výkon svěřené pravomoci směřuje. Pouze v tomto materiálním smyslu je třeba interpretovat též čl. 2 odst. 2 Listiny, podle něhož lze státní moc uplatňovat v případech a mezích stanovených zákonem a způsobem, který stanoví zákon. Zvolený způsob výkonu veřejné moci, který s sebou nese zásah do základních práv osob, musí též vždy obstát z hlediska principu proporcionality. Ten je derivátem principu právního státu založeného na úctě k právům a svobodám člověka a občana.

Orgán veřejné moci proto vykonává určitou pravomoc a kompetenci ultra vires nejen tehdy, jedná-li mimo formálně zákonem stanovený rámec pravomocí a kompetencí, ale materiálně též tehdy, pokud svým jednáním nesleduje určitý předvídatelný a racionálně zdůvodnitelný účel, pro který mu byla určitá pravomoc a kompetence svěřena, resp. tehdy, narušuje-li svým, byť o zákon se opírajícím postupem, základní práva dotčených osob více, než je nezbytně nutné k tomu, aby byl ještě dosažen zákonem stanovený účel.“

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, č.j. I. ÚS 1849/08

S ohledem na zásadu zákonnosti platí, že správu daní lze vykonávat pouze způsobem, který stanoví zákon či jiný právní předpis. Tato zásada, která má absolutní platnost pro celé daňové řízení, je taktéž konstruována na ústavním zásadě obsažené v ustanovení čl. 11 odst. 5 LZPS, podle které je možné ukládat daně pouze na základě zákona.

„...za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno – čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle

zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).“

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, č.j. IV. ÚS 666/02

Pro osoby zúčastněné, které nespádají do množiny subjektů uplatňující správu daní, tj. veřejnou moc, se závaznost zákony projevuje v jiném vymezení a intenzitě. Pro tyto subjekty je podstata legality vyjádřena v zásadě „Každý může činit, co není zákonem zakázáno, a nikdo nesmí být nucen činit, co zákon neukládá.“³⁰ Může být tedy nucen činit pouze to, co zákon ukládá, jak navozuje ústavní úprava legální licence, tj. možnosti ukládat povinnosti na základě zákona.³¹

Správce daně, ale i také osoba zúčastněná na daňovém řízení mají povinnost dodržovat právní normy, které jsou součástí právního pořádku našeho státu. Jde zejména o Ústavu ČR, LZPS, zákony a další obecně závazné právní předpisy. DŘ k zásadě zákonnosti dále uvádí, že pro účely daňového řádu na rozdíl od právní úpravy ZSDP se za zákon považuje také mezinárodní smlouva, která je součástí právního řádu. Jakým způsobem se mezinárodní smlouva stává součástí právního řádu, uvádí ustanovení čl. 10 Ústavy, tj. „Vyhlášené mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu; stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva.“ Z takovýchto mezinárodních smluv se pak de iure stávají právní předpisy, jež jsou součástí právního řádu ČR s aplikační předností před vnitrostátními právními předpisy.

³⁰ Srov. Čl. 2 odst. 3 LZPS.

³¹ Čl. 4 odst. 4 LZPS.

„Fyzickým ani právnických osobám v České republice nelze ukládat povinnosti na základě nařízení jakožto sekundárního pramene práva Společenství, pokud takové nařízení nebylo řádně publikováno v českém jazyce, a pokud jsou takovéto povinnosti založeny právní skutečností, které se udály přede dnem řádného vyhlášení takového nařízení; k tomu, že nařízení nebylo v českém jazyce řádně publikováno, přihlédne správní soud i bez námítky žalobce (stěžovatele).“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č.j. 1 Afs 21/2008-98

„Z judikatury ESD jednoznačně vyplývá, že všechny orgány členského státu Evropské unie, včetně správních orgánů, mají povinnost vykládat vnitrostátní právní předpisy v souladu se směrnicemi vydanými orgány Společenství a, v případě nesouladu vnitrostátních předpisů se směrnicí, jsou-li splněny podmínky přímého účinku směrnice, aplikovat směrnici přednostně před odlišnou úpravou vnitrostátními právními předpisy. Stát, který nesprávně implementoval příslušnou směrnici, nemůže činit za svoji chybu odpovědným jednotlivce.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 Afs 53/2009-63

„Na základě tohoto ustanovení je správce daně povinen vyjít z mezinárodních smluv tam, kde by byly v rozporu se zákonem či jinou vnitrostátní normou. Dalšími právními předpisy, kterými je Česká republika vázána, jsou předpisy Evropské unie. Přímo použitelné jsou i mnohé akty Evropských společenství, resp. Evropské unie, včetně směrnic a nařízení.“

Fyzickým ani právnických osobám v České republice nelze ukládat povinnosti na základě nařízení jakožto sekundárního pramene práva Společenství, pokud takové nařízení nebylo řádně publikováno v českém jazyce, a pokud jsou takovéto povinnosti založeny právní skutečností, které se udály přede dnem řádného vyhlášení takového nařízení;

k tomu, že nařízení nebylo v českém jazyce řádně publikováno, přihlédne správní soud i bez námítky žalobce (stěžovatele).

Účinek směrnice (na rozdíl např. od nařízení), lze rozdělit na účinek přímý a nepřímý. Pro užití přímého účinku směrnice musí být splněny následující podmínky, a to 1) marné uplynutí lhůty pro transpozici a implementaci směrnice (nebo nesprávné provedení transpozice), 2) dostatečná přesnost a bezpodmínečnost dotyčného ustanovení, 3) přímou aplikací směrnice nedojde k uložení povinností jednotlivci. Přitom zejména posledně uvedená podmínka je zásadní, neboť správce daně nemůže využít směrnici v neprospěch daňového subjektu, zatímco ten ji ve svůj prospěch použít může. Je to také z hlediska dopadu na plátce jeden z nejpodstatnějších znaků, který přímý účinek odlišuje od účinku nepřímého. Aplikace přímého účinku v daném případě nepřichází v úvahu, neboť ustanovení čl. 13 část B písm. b) Směrnice bylo řádně implementováno vnitrostátním předpisem, a to ustanovením § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty. Ze srovnání znění obou ustanovení je zřejmé, že nejsou v rozporu.

Princip nepřímého účinku směrnice byl poprvé ESD formulován ve věci Von Colson a Kaman (C-14/83). Tento judikát se stal základem doktríny nepřímého účinku a následně byl nespočetněkrát citován a rozšiřován (např. C-106/89 ve věci Marleasing, C-80/86 ve věci Kolpinghuis, C-334/92 ve věci Wagner Merit). Doktrína nepřímého účinku stanoví povinnost vnitrostátní právo určitým způsobem vykládat. Přitom musí být dodržena podmínka, že vnitrostátní předpis je schopen takového výkladu. Umožňují-li vnitrostátní interpretační techniky vyložit dané vnitrostátní ustanovení několika způsoby, má správní orgán, jakož i soud povinnost použít ten výklad, který je nejbližší smyslu a cíli odpovídajícího komunitárního ustanovení, jež mělo být touto cestou implementováno. Pokud je tedy ustanovení zákona nejasné, neurčité nebo není definováno, nelze ani určit, zda je se směrnicí v rozporu. Ze svého principu tedy nepřímý účinek komunitárního práva nikdy nemůže být contra legem. Může však jít i v neprospěch plátce, jak bylo uvedeno výše.

Povinnost vykládat národní právo v souladu se Směrnicí je tedy podmíněno a priori tím, že existuje vnitrostátní předpis, který je nejednoznačný, umožňuje několik výkladů, přitom alespoň jeden z možných výkladů práva je v souladu se Směrnicí. Podle názoru Nejvyššího správního soudu je v projednávané věci z níže uvedených důvodů

namístež vyložit ustanovení § 56 odst. 4 zákona o dani z přidané hodnoty právě tímto způsobem, tj. za použití doktríny nepřímého účinku Směrnice.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č.j. 2 Afs 6/2009-64

Zdrojem je i judikatura Evropského soudního dvora. Příkladem přímého působení komunitárního práva na činnost českého státního orgánu je Šestá směrnice Rady 77/388/EHS, ve znění směrnice Rady 2006/138/ES či Celní kodex EU.

Ministerstvo financí při své činnosti vydává interní normativní akty, tzv. pokyny řady D. Tyto instrukce nejsou normativním právním aktem, tudíž nejsou s ohledem na zásadu zákonnosti pro správce daně právně závazné. Závazné jsou však z jiného důvodu. Jednak jsou tyto pokyny vydávány v hierarchii finančních orgánů, kde se uplatní princip subordinační. Z uvedeného důvodu pokyn řady D vydaný ministerstvem bude na základě zmiňované zásady subordinační právně závazný pro všechny jeho podřízené orgány, jako jsou např. finanční ředitelství a finanční úřady.³² Navíc tyto pokyny pro správce zakládají obecně závaznou správní praxi. Tím je založen druhý důvod závaznosti těchto pokynů. Pokud by došlo z jakéhokoli důvodu k rozporu mezi normativním právním aktem, tj. zákonem a interním normativním aktem, tj. pokynem, je třeba kolizi řešit vždy ve prospěch zákonné úpravy. K uvedenému závěru dospěla i samotná judikatura.

„Pokud orgán veřejné moci nerespektuje při rozhodování vlastní interní předpisy o lhůtách pro vyřízení odvolání, nutno takový postup hodnotit jako porušení práva občana na vyřízení jeho věci v přiměřené lhůtě (čl. 38 odst. 2 Listiny).“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, č. j. IV. ÚS 146/01

³² Viz zákon č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.

„Pokynem D-144 správní orgán sám sobě v rámci pravomocí stanovených mu zákonem (který žádné konkrétní maximální lhůty pro uzavření vytykácího řízení ani v § 43 daň. ř. ani v jiném předpisu neurčuje) a bez toho, aby se jakkoli dotkl zákonem zaručených práv soukromých osob, stanovil pro abstraktně definovaný okruh případů pravidla přísnější, než která na něj klade

zákon. Tato přísnější pravidla jsou finančními úřady nepochybně všeobecně dodržována a pracovníci těchto úřadů považují za nezbytné tak činit. To ostatně plyne i z vyjádření žalovaného, který tvrdí, že lhůty stanovené pokynem D-144 dodržel a že si jich je vědom. Není tedy pochyb, že na základě pokynu D-144 se vytvořila správní praxe, která spočívá v tom, že vytykácí řízení se uzavírají ve lhůtách a podle pravidel případného prodlužování těchto lhůt stanovených v pokynu D-144. Jestliže se takováto praxe vytvořila, správní orgán se od ní nemůže v jednotlivém případě odchýlit, neboť takový jeho postup by byl libovůlí, která je v právním státě (viz čl. 1 odst. 1 Ústavy) nepřípustná. Ze zásady zákazu libovůle a neodůvodněně nerovného zacházení (viz čl. 1 věta první Listiny základních práv a svobod) vyplývá princip vázanosti správního orgánu vlastní správní praxí v případě, že mu zákon dává prostor pro uvážení, pokud se taková praxe vytvořila; prostorem pro uvážení je zde nutno rozumět i to, v jaké lhůtě správní orgán ve věci rozhodne, není-li taková lhůta právním předpisem konkrétně stanovena.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005-57

„Týkají-li se však zmiňované interní „Pokyny“ výkonu veřejné správy, tedy činnosti správce daně, jakožto orgánu veřejné moci, navenek, ve vztahu k veřejnosti a upravují-li aplikační postupy stran jednotlivých ustanovení daňových zákonů, nelze je, jakkoli jsou takto označeny, považovat za informace vyloučené z práva na jejich poskytnutí těm, jichž se postupy v nich upravené bezprostředně týkají.

Není zde pochyb o tom, že rozhodování o daňových povinnostech jakož i o daňových úlevách bezesporu je výkonem veřejné správy a správce daně, jakožto orgán veřejné moci, zde rozhoduje o právech a povinnostech osob. Je tudíž třeba, aby tato činnost byla prováděna transparentním způsobem a pod přiměřenou kontrolou veřejnosti. Není přitom rozhodné, zda se jedná o pokyn řady D nebo DS, popř. jiný pokyn a hlediska rozlišování mezi těmito pokyny (tedy zda jsou nebo nejsou určeny veřejnosti) jsou zcela bez významu. Rozhodující je vždy pouze ta skutečnost, zda takový pokyn obsahuje informace, týkající se výkonu veřejné správy navenek či se jedná výlučně o akt organizační, metodický nebo řídicí, který zásadně nemůže ovlivnit subjekty jiné, než ty, které mu z hlediska služební podřízenosti pod disciplinární odpovědností podléhají.

Poskytnutí informací o daňových úlevách konkrétních daňových subjektů podle § 55a zákona č. 337/1992 Sb., brání ust. § 10 zákona č. 106/1999 Sb., podle kterého nelze poskytnout informace o majetkových poměrech získané na základě zákona o daních z příjmů. Takové informace však žalobce nepožadoval.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č.j. 5 As 28/2007-89

Soudní judikatura je činitelem, který hraje významnou roli pro nastavení a uplatňování zásady legality, neboť soudy svou rozhodovací činností, vedle obecné úlohy garanční, napomáhají zpřesňovat obsah zásady legality. Závazně se tak děje vždy inter partes, tj. v konkrétním rozhodovaném případě. Faktická síla působnosti soudní judikatury je však širší, přestože se v našich podmínkách kontinentálního práva za pramen práva precedentní rozhodování nepovažuje.

Přesto je v tomto směru nutno vyzdvihnout a zdůraznit působení Ústavního soudu ČR, Nejvyššího správního soudu ke sjednocování judikatury krajských správních soudů, a

taktéž ke kultivaci správy daní směrem k respektování názorů na právní otázky vyslovených správními soudy v soudních rozhodnutích.³³

„Pro úplnost Nejvyšší správní soud dodává, že rozhodnutí Ústavního soudu jsou závazná (jako interpretační vodítko) nejen pro orgány moci soudní, ale i pro orgány moci výkonné, mezi něž patří i žalovaný. Tato skutečnost plyne z článku 2 odst. 2 Ústavy, podle něhož státní moc lze uplatňovat jen v případech, v mezích a způsoby, které stanoví zákon. Jelikož správní orgány jsou vázány zákonem, tím spíše jsou vázány i ústavními předpisy. Je-li pak Ústavní soud hlavní interpretátor Ústavy, je povinností správního orgánu se jeho názory řídit, neboť opačný postup by vedl k nepředvídatelnosti jeho rozhodnutí. Pokud přesto žalovaný vydá rozhodnutí, které je s výkladem Ústavy přijatým Ústavním soudem ve zjevném rozporu, nemůže očekávat jiný výsledek, než že takové rozhodnutí bude následně zrušeno soudem při soudním přezkumu rozhodnutí.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2007, č. j. 12 Afs 134/2006-57

Často velmi diskutovaným bodem zákonné úpravy ZSDP bylo ustanovení § 2 odst. 1. Uvedený odstavce byl často ústavně nekonformně vykládaným, dle které má správce daně chránit zájem státu a dbát přitom na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. DŘ již s uvedenou právní konstrukcí nepracuje.

Správce daně, Nejvyšší správní soud a některé specializované krajské soudy ve správním soudnictví rámci své přezkumné činnosti došly k závěru, že zájem státu je zde prioritní a nadřazený následnému zachování práv a právem chráněných zájmů daňových

³³ K tomu srov. Institut tzv. stanovisek a zásadních usnesení Nejvyššího správního soudu (§ 12, § 18 a § 19 zákona č. 150/2002 Sb. v platném znění).

subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení. To nejspíše z důvodu, že zájem státu stojí ve větě před právy ostatními.

„Veřejný zájem na výběru daní nelze v obecné rovině spatřovat pouze v zájmu státu, ale rovněž v potřebě spravedlivě vymezit práva a povinnosti osob, které daňová povinnost stíhá. Zákonné vymezení rozsahu a obsahu podmínek pro stanovení daní je možno definovat jen zákonem, přitom je třeba zachovat požadavek přesnosti právní normy, právní jistoty a předvídatelnosti aktů veřejné moci. Při posuzování projednávané věci nemohl Nejvyšší správní soud přitom nepřihlížet rovněž k judikatuře Evropského soudu pro lidská práva. (např. Kruslin proti Francii, 1990: „V případech, kdy právní předpis opravňuje orgán veřejné moci k uvážení, rozsah a modalita výkonu takového uvážení musí být definovány s dostatečnou jasností s ohledem na daný legitimní cíl a poskytovaly jednotlivci odpovídající ochranu proti libovůli či svévoli.“).“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č.j. 5 Afs 151/2004-73

„Zásada zákonnosti znamená, že správce je povinen chránit zájem státu, který je prioritní, při zachování práva a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Z dikce citovaného ustanovení plyne, že správce daně není povinen dbát všech oprávněných zájmů daňového subjektu, ale jen těch, které jsou výslovně chráněny nějakým zákonem, což představuje jednoznačně prioritu zájmů státu a teprve sekundárně respektování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Aby tuto uvedenou zásadu mohl správce daně realizovat, je vybaven značnými pravomocemi, které vycházejí ze zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v odst. 3 citovaného ustanovení. To znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování.“

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 1998 č. j. 22 Ca 371/97-28

Výklad výše uvedeného ustanovení § 2 odst. 1 ZSDP byl naprosto nepřijatelný s ohledem na LZPS a také Ústavu, kde je jasně deklarováno, že státní moc lze uplatňovat jen v případech a v mezích stanovených zákonem, a to způsobem, který zákon stanoví (čl. 2 odst. 2 LZPS). Také toto tvrzení nešetří podstatu a smysl základních práv a svobod při stanovení jejich mezí (čl. 4 odst. 4 LZPS). Nedotknutelnost základních práv a svobod z hlediska jejich podstaty a smyslu obsažená v čl. 4 odst. 4 LZPS „*podstatou základního práva je to, na čem je založeno. Smyslem základního práva je poté to, k čemu slouží. Je-li např. podstatou vlastnického práva věc držet, užívat a nakládat s ní, nelze zákonem omezit tak, aby z toho byl vlastník vyloučen. Stejně tak je možné stanovit daně, ale nelze je uložit ve výši sto procent majetku, neboť to je v rozporu s podstatou a smyslem vlastnického práva.*“³⁴

Ustanovení § 2 odst. 1 a utvářející se soudní judikatura ukazují, že zájem státu končí tam, kde začínají oprávněné, tudíž právem stanovené a chráněné zájmy daňového subjektu. Tímto lze zájem státu preferovat pouze tam, kde neexistuje právem chráněný zájem daňového subjektu, potažmo jednotlivce. Toto ústavně konformní tvrzení pak zcela obrací výše uvedený rozsudek Krajského soudu v Ostravě a dává na první místo *oprávněné* zájmy daňového subjektu před zájmy státu v případech, kde dochází ke kolizi těchto dvou zájmů.

„Soud nesdílí názor žalovaného uvedený ve vyjádření k žalobě, neboť i při prioritě státu musí správce daně dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů (§2 odst. 1 ZSDP).“

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 16 Ca 10/99

³⁴ Filip, J. Vybrané kapitoly ke studiu ústavního práva. 1. vydání. Brno, 1997, s. 71.

Při vybírání daní je také nutno mít na paměti, že tímto vždy dochází k odnětí části nabytého vlastnictví daňového subjektu. A vlastnictví zcela jistě patří právě mezi výše zmiňované zákonem výslovně chráněné zájmy daňových subjektů. Z tohoto důvodu není v souladu se zákonem dávat na první místo zájem státu.

„Jakkoli argumentace finančních orgánů a soudu na první pohled ob stojí a je formálně srozumitelná, nebere v úvahu to, že předmětem zdanění byl jeden a tentýž příjem a ten má být zdaněn pouze jednou. Z hlediska ryze formálněprávního lze sice pro oba způsoby zdanění shledat zákonný podklad, avšak za situace, kdy právo umožňuje dvojitý výklad, nelze při řešení případu pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje (na rozdíl od občanů, kteří mohou činit vše, co není zákonem zakázáno - čl. 2 odst. 3 a 4 Ústavy). Z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní podle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny podle čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod. Jinak řečeno, v případě pochybností jsou povinny postupovat mírněji (in dubio mitius).“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, č.j. IV. ÚS 666/02

„Mezi základní zásadu daňového řízení uvedenou v § 2 odst. 1 cit. Zákona patří povinnost správce daně jednat v řízení o daních v souladu se zákony a jinými obecně závaznými právními předpisy tak, aby byly chráněny nejen zájmy státu, ale i zachována práva a právem chráněné zájmy daňových subjektů a ostatních osob zúčastněných na daňovém řízení.“

Nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, č.j. II. ÚS 2446/99

„Zásada zákonnost znamená, že správce je povinen chránit zájem státu, který je prioritní, při zachování práva a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Z dikce citovaného ustanovení plyne, že správce daně není povinen dbát všech oprávněných zájmů

daňového subjektu, ale jen těch, které jsou výslovně chráněny nějakým zákonem, což představuje jednoznačně prioritu zájmů státu a teprve sekundárně respektování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů. Aby tuto uvedenou zásadu mohl správce daně realizovat, je vybaven značnými pravomocemi, které vycházejí ze zásady volného hodnocení důkazů zakotvené v odst. 3 citovaného ustanovení. To znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování.“

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 1998 č. j. 22 Ca 371/97-28

5.2. Zásada zákazu zneužití správního uvážení

Účelem uvedené zásady je zajistit, aby pravomoc správce daně nebyla zneužita a byla vykonávána, přiměřeným, rozumným způsobem. Daňový řád zásadu vymezuje tak, že správce daně uplatňuje svou pravomoc pouze k těm účelům, k nimž mu byla zákonem nebo na základě zákona svěřena, a v rozsahu, v jakém mu byla svěřena.³⁵ Uvedená zásada se uplatňuje zejména v situacích, kdy je správci daně ponechána zákonem možnost a zároveň povinnost zvolit jedno z více řešení. Správní uvážení, resp. volné uvážení správního orgánu lze dle Z. Bažila vymezit tak, že jde o právní normativním aktem, tj. zejména zákonem založenou volnost tohoto orgánu zvolit při řešení konkrétního případu jedno z více právně aprobovaných možných rozhodnutí, přičemž volná úvaha může být založena pouze zákonem, resp. z něho vyvozenou právní normou.³⁶

³⁵ § 5 odst. 2 zákona č. 280/2009 Sb.

³⁶ Bažil, Z. Neurčité pojmy a správní uvážení při aplikaci norem správního práva. Praha: AUCI, 1992, s. 58.

„Správní uvážení se v právních normách objevuje ve dvou formách, které označujeme jako „uvážení jednání“ (možnost úvahy o tom, zda daný postup bude použit, či nikoliv) nebo „uvážení volby“ (tedy volby jednoho z více možných postupů či řešení). Správní uvážení není samozřejmě zakládáno pouze pro řešení otázek hmotněprávních, ale také procesněprávních. Jde však o volnost relativní, neboť vždy v intencích právního řádu.“³⁷

Evropský soud pro lidská práva ve své judikatuře mnohokrát řešil problematiku správního uvážení.

S požadavkem předvídatelnosti se nerozhází, pokud...“rozsah uvážení a způsob jeho provedení jsou stanoveny s dostatečnou jasností, čímž je respektován ten legitimní účel, že jednotlivci se dostává potřebné ochrany před zásahem založeným na libovůli“.

Margareta a Roger Andersson, 1992, separátní votum ve věci Oliveira, 2002

„Zákon, který svěřuje diskreční pravomoc, musí stanovit rozsah takové diskrece...“

Silver et al. V. Spojené království, 1983

„Zákon musí stanovit také: okolnosti a podmínky, za kterých může činnost úřadu zasahovat do oblasti chráněných práv.“

ESLP: Silver et al., 1983, Malone, 1984

³⁷ Skulová, S. Správní uvážení, základní charakteristika a souvislosti pojmu, Brno: Masarykova univerzita, 2003, s. 105 – 109.

Správní uvážení ovšem neznamená legitimitu pro přijetí řešení jakéhokoliv, neboť správce daně je vždy vázán minimálně některými principy a zásadami, z nichž mnohé jsou obsaženy v katalogu základních zásad daňového řízení. V právní úpravě DŘ je zakotven princip zákazu zneužití správního uvážení, tj. zmocnit orgán veřejné moci k libovůli, jež je zakotven v ustanovení čl. 2 odst. 3 Ústavy a ustanovení čl. 2 odst. 2 LZPS.

„Správní uvážení...nelze zaměňovat s absolutní libovůli. To by bylo v rozporu s charakterem státní správy jako činnosti podzákonné a zákonem řízené.“

Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 15. 10. 1992 č. j. 6 A 6/92 - 3

„Správní uvážení je v první řadě vždy limitováno principy vyplývajícími z ústavního pořádku České republiky; z nich lze vyvodit, že i tam, kde vydání rozhodnutí závisí toliko na uvážení správního orgánu, je tento orgán omezen zákazem libovůle, příkazem rozhodovat v obdobných věcech obdobně a ve stejných věcech stejně (různost rozhodování ve stejných či obdobných věcech může být právě projevem ústavně reprobované libovůle), tj. principem rovnosti, zákazem diskriminace, příkazem zachovávat lidskou důstojnost, jakož i povinností výslovně uvést, jaká kritéria v rámci své úvahy použil, jaké důkazní prostředky si opatřil, jaké důkazy provedl a jak je hodnotil, a k jakým skutkovým a právním závěrům dospěl. V této souvislosti je namístě poukázat i na Doporučení Rady ministrů Rady Evropy č. (80) 2, týkající se výkonu správního uvážení správními orgány...

Každé správní uvážení – i to, jež se (pouze) na úrovni obyčejného zákona jeví jako neomezené či absolutní – tedy má své meze. I u něj proto správní soud zkoumá nejen to, zda jej správní orgán nezneužil, ale i to, zda jeho meze nepřekročil (opětovně se přitom zdůrazňuje, že neomezené správní uvážení v moderním právním státě neexistuje; věc nelze konstruovat ani tak, že je neomezené pouze na úrovni obyčejného zákona, neboť nelze od sebe uměle odrhovat jednoduché právo od práva ústavního; ústava již dávno není pouhým monologem ústavodárce). Správní soud samozřejmě nepřezkoumává

pouze zneužití správního uvážení či překročení jeho mezí ve smyslu § 78 odst. 1 s. ř. s., nýbrž i to, zda řízení předcházející vydání napadenému rozhodnutí proběhlo v souladu se zákonem, tj. zda v něm byla respektována všechna procesní práva žalobce.“

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42

Při správě daní je tedy třeba vždy vycházet ze smyslu a účelu pravomoci správce daně, a zda tyto jsou s tímto smyslem a účelem skutečně uplatňovány. Jejich výkon by vedl k excesivnímu jednání tzv. *ultra vires*, které nelze v materiálním právním státě akceptovat.

Typickým příkladem, kdy správce daně aplikuje správní uvážení je prominutí daně dle ustanovení § 55a ZSDP. K této věci je třeba mít na zřeteli obecné zásady správního uvážení, které vyjádřil ve své rozhodovací praxi Ústavní soud a Nejvyšší správní soud.

„Někdejší soudní praxe, že rozhodnutí o prominutí daně, jež jsou založená na absolutní volné úvaze správního orgánu a zákonem není založen nárok na poskytnutí této výhody (úlevy), soudnímu přezkumu nepodléhají (jelikož zde není veřejného subjektivního práva, na kterém by mohl být účastník zamítavým rozhodnutím správního orgánu zkrácen), byla již dříve překonána. Kupříkladu v usnesení rozšířeného senátu ze dne 23. 3. 2005, sp. zn. 6 A 25/2002 - v souvislosti s posuzováním přípustnosti soudního přezkumu žádosti o udělení státního občanství - vyjádřil Nejvyšší správní soud názor, že "i rozhodnutí závisící pouze na volné úvaze správního orgánu lze přezkoumat ve správním soudnictví". Kdyby tomu tak nebylo, nemohl by soud přezkoumat, zda správní orgán nepřekročil meze správního uvážení (každá diskrece má své meze, neboť jinak by šlo o libovůli) či zda jej nezneužil, a zda rozhodnutí předcházela řádný a spravedlivý proces; tím by byl zúžen rozsah přezkumu správního uvážení i oproti § 78 odst. 1 s.ř.s.

To platí i o ustanovení § 55a daňového řádu, upravující prominutí daně či jejího příslušenství, jež je právní normou, která zahrnuje kombinaci neurčitého právního pojmu a správního uvážení; neurčitý právní pojem, zde představovaný "důvody nesrovnalostí

vyplývajících z uplatňování daňových zákonů" (jako předpokladem prominutí daně) a "důvodem odstranění tvrdosti" (jako dalším možným předpokladem prominutí příslušenství daně) nelze obsahově dostatečně přesně vymezit a jeho aplikace závisí na posouzení v každém jednotlivém případě. Zákonodárce vytváří prostor veřejné správě, aby zhodnotila, zda konkrétní situace patří do rozsahu neurčitého právního pojmu či nikoli, přičemž s existencí určitého skutkového stavu není jednoznačně spojen jediný právní následek; je pak na uvážení správního orgánu - ve stanovených mezích - takový následek určit, jmenovitě zda žádosti daňového dlužníka vyhovět a daň či její příslušenství prominout či nikoli. Dodržení těchto mezí - správního uvážení či jejich zneužití - ve správním soudnictví přezkoumatelné je (§ 78 odst.1 s.ř.s.); je zde tedy oprávnění účastníka řízení požadovat, aby rozhodnutí správního orgánu bylo vydáno v řádném procesu vymezeném normami hmotného i procesního ("daňového") práva, s vyloučením případné svévole ze strany rozhodujících správních orgánů. Právo na řádný proces (zejména ve smyslu práva rovného postavení všech účastníků řízení a jejich nediskriminace, práva na projednání věci bez zbytečných průtahů apod.) je zde proto tím veřejným subjektivním procesním právem, jež mohlo být porušeno či dotčeno a jehož ochrany se lze u soudu dovolat, i když zde subjektivní právo na poskytnutí posuzované úlevy není.

Jestliže tedy samy obecné soudy, rozhodující ve správním soudnictví, potažmo Nejvyšší správní soud, jehož judikatura se rozhodným způsobem podílí na sjednocování rozhodování soudů v této agendě (srov. § 12 s.ř.s.), připustily v těchto věcech možnost soudního přezkumu, je (byl) zde k dispozici procesní prostředek - žaloba dle § 65 a násl. s.ř.s. - který stěžovateli zákon k ochraně jeho práva poskytuje, jak jej má na mysli ustanovení § 72 odst. 3 zákona o Ústavním soudu.

Tento závěr odpovídá i právnímu názoru, vyslovenému v rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 11. 2005, č.j. 6A 69/2000- 55. "

Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 01. 2007, č.j. III. ÚS 103/06

„Je věcí zákonodárce, jak abstraktně či konkrétně stanoví správnímu orgánu prostor pro správní uvážení, ovšem rozhodně nemůže z výše uvedených ústavních principů, imanentních každému rozhodování o individuálních právních pozicích, žádné diskreční oprávnění vyvázat. Podstatné v této souvislosti je, že správní orgán si nemůže v prostoru daném pro jeho správní uvážení další kritéria na rámec kritérií implicitních a explicitních „přimyslet“, tj. vytvořit nějaká další, která zákon neobsahuje, nýbrž může toliko kritéria obojího druhu vykládat a aplikovat na konkrétní případy.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55

„Ve shodě s právním názorem vyjádřeným ve shora již zmíněném judikátu Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č. j. 2 Afs 207/2005 - 55, má totiž Nejvyšší správní soud za to, že správní uvážení, které se na základě ustanovení § 55a odst. 1 věty první d. ř. uskutečňuje (toto ustanovení je kombinací „čistého“ správního uvážení vyjádřeného slovem „může“ a „legálně kritériálního“ rozhodování ve velmi širokém rámci vymezeném zákonným pojmem „tvrdomi“), nelze chápat jako prostor pro libovůli správního orgánu, nýbrž jako relativně abstraktní vymezení kritérií relevantních pro posuzování rozhodovaných případů, které správnímu orgánu umožňuje v určité míře reagovat na měnící se podmínky (srov. v tomto ohledu principy formulované v nálezu Ústavního soudu ze dne 12. 7. 2001, sp. zn. Pl. ÚS 11/2000, publikovaném pod č. 113 ve sv. 23 Sb. n. u. ÚS a pod č. 322/2001 Sb.).“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43

5.3. Zásada přiměřenosti

Jednou ze zásad, které směřují k obsahové stránce aktu aplikace či jiných právních úkonů a také ke způsobu realizace jednotlivých procesních forem, a obecně ke způsobu

výkonu veřejné moci v oblasti daňové správy, je zásada přiměřenosti neboli proporcionality.

Jedná se o zásadu ústavní a mezinárodně uznávanou. S ohledem na svůj význam bývá někdy označována jako princip. Právní úprava ZSDP i DŘ zakotvuje zásadu přiměřenosti, podle níž správce daně volí v daňovém řízení takové prostředky, které osoby zúčastněné na správě daní nejméně zatěžují, ale umožňují ještě dosáhnout cíle řízení. Odráží to již obecně a ustáleně přijímaným obsahem principu proporcionality v judikatuře Evropského soudního dvora, dle níž zvolená řešení mají být vhodná a nutná, a realizovaný zásah přiměřený v poměru ke sledovaným cílům výkonu.³⁸ Za cíl daňové správy se považuje správné zjištění a stanovení daní a zabezpečení jejich úhrady. Zásada přiměřenosti úzce souvisí se zásadou správního uvážení.

„Správní uvážení, resp. volné uvážení správního orgánu, někdy označované jako diskreční pravomoc, lze charakterizovat tak, že jde o zákonem založenou volnost správního orgánu zvolit při řešení konkrétního případu jedno z více právně možných rozhodnutí. Tato volná úvaha může být založena pouze zákonem, resp. z něho odvozenou právní normou.“³⁹

Za situace, kdy správce daně při vydání aktu aplikace či volbě postupu správce daně více možností, je povinen zvolit tu, která osoba zúčastněná na správě daní nejméně zatěžuje. Jde o případy, kdy subjekt např. žádá o povolení posečkáni daně, o její zaplacení ve splátkách nebo o stanovení záloh jinak, tedy za situaci, kdy správce daně nemá přesně vymezena pevná kritéria, při jejichž splnění by měl povinnost žádosti vyhovět.

Z uvedeného vyplývá, že rozhodnutí správců daně musí v sobě vhodně skloubit respekt vůči právům a zájmům osob zúčastněných na správě daní, tak k zásadě naplňování cílů správy daní. Proporcionalita řešení nebo zásahu do práv a zájmů je realizována, kromě poměřování právy a zájmy osob zúčastněných na správě daní, a také nutností naplňovat

³⁸ Viz případ Lutticke/182/85, Zardi/C-8/89 nebo Internationale Handelsgesellschaft 11/70.

³⁹ Kadečka, S. a kol. Správní řád, Praha: ASPI, 2006.

v potřebném rozsahu a formě cíl správy daní. K uvedené zásadě se opakovaně vyjadřoval Ústavní soud a Nejvyšší správní soud.

„V tomto směru se Nejvyšší správní soud plně ztotožňuje se standardním výkladem proporcionality, který – pojímán v širším smyslu jako obecný zákaz nadměrnosti zásahů do práv a svobod - v sobě obsahuje tři dílčí principy: způsobilost a vhodnost (Geeignetheit) dosažení zamýšleného cíle, kterým je ochrana jiného základního práva nebo veřejného statku; princip potřeby (Erforderlichkeit), podle něhož je povoleno použití toliko nejšetrnějšího z více možných prostředků a princip přiměřenosti (Angemessenheit) v užším smyslu, což znamená, že újma na základním právu nesmí být nepřiměřená ve vztahu k zamýšlenému cíli...“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 4 As 71/2006-83

5.4. Zásada procesní rovnosti a nestrannosti postupů

Zásada rovnosti pro osoby zúčastněné na správě daní při uplatňování svých procesních práv mají rovné postavení.

„Zásada rovnosti stran je zásadou spravedlivého procesu, kdy strany sporu mají rovná procesní práva. Nelze ji však zaměňovat s rovností v hmotných právech a již vůbec ne v rámci veřejnoprávních vztahů.“

Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 9. 05. 2001, č. j. Pl. ÚS 50/2000

Správce daně má při správě daní postupovat vůči osobám zúčastněným na správě daní nestranně a vyžaduje od všech osob plnění jejich procesních povinností rovnou měrou. Za situace, kde by rovnost osob zúčastněných na správě daní mohla být ohrožena, správce daně musí učinit taková opatření k jejímu zajištění. Uvedená zásada má předejít

k situacím, při kterých by docházelo k diskriminaci osob zúčastněných na správě daní z jakýchkoliv důvodů. Je potřeba zajistit takové podmínky, včetně organizačních a technických, aby osoby zúčastněné na správě daní procesně způsobilé mohli řádně uplatňovat svá práva, bez ohledu např. na zdravotní postižení. Z uvedeného vyplývá, že žádný z daňových subjektů nemůže mít jakékoliv výsadní postavení. Faktické rozdíly mezi nimi založené např. velikosti majetku nemohou být důvodem rozličného zacházení ze strany správce daně.

„Ústavní zásadu rovnosti, v právech zakotvenou v čl. 1 Listiny, nelze pojímat absolutně a rovnost chápat jako kategorii abstraktní. Již Ústavní soud ČSFR vyjádřil své chápání rovnosti, v uvedeném článku zakotvené, jako rovnosti relativní, jak ji mají na mysli všechny demokratické ústavy, požadující pouze odstranění neodůvodněných rozdílů (nález Ústavního soudu ČSFR uveřejněný pod č.11 Sbírky usnesení a nálezů ÚS ČSFR). Zásadě rovnosti v právech je proto třeba rozumět také tak, že právní rozlišování v přístupu k určitým právům mezi právními subjekty nesmí být projevem libovůle, neplyne z ní však, že by každému muselo být přiznáno jakékoliv právo.“

Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 5. 11. 1996, č.j. Pl. ÚS 6/96

5.5. Zásada součinnosti

Smysl zásady součinnosti, někdy je povinnost správce daně postupovat při správě daní v součinnosti s dalšími zúčastněnými na této správě. V souladu s teorií finančního práva je vhodnější hovořit o zásadě projednací.⁴⁰ Současně je i povinností osob zúčastněných na správě daní poskytovat součinnost správci daně. Výkon veřejné moci lze v moderním právním státě definovat jako služba veřejnosti. Není možné absolutně u správy daní uplatňovat vrchnostenský přístup. Za situace, kdy není přímo ohrožen cíl

⁴⁰ Srov. Bakeš, M. a kol. Finanční právo. Praha: C. H. Beck, 1999, s. 338.

správy daní, je nezbytné vždy dávat přednost přístupu klientskému. Osoby zúčastněné na správě daní mají procesní práva i procesní povinnosti spolupracovat se správcem daně při zjišťování podkladů pro rozhodnutí o daňové povinnosti. Jde jednak o právo, tak i o povinnost. Za situace, kdy osoby zúčastněné na správě daní takto činit nebudou či nechtějí, uplatňuje se pro tyto účely speciální postup, kdy jako *ultima ratio* se může uplatnit např. pořádková pokuta či stanovení daně podle pomůcek. Osoby zúčastněné mají možnost volit mezi aktivním projevem součinnosti nebo riskují některou ze sankcí. Správce daně právo volby nemá. Zákon mu nikterak neumožňuje svévolně odmítnout součinnost, pokud osoba zúčastněná na správě daní ji aktivně projevuje. Takováto retribuce by byla ze strany správce daně svévolí. Výjimkou v tomto ohledu může být určení daně podle pomůcek, a to z důvodu nedostatku součinnosti s osobou zúčastněnou na správě daní, tj. kontumační vyměření daně.

Shodně se k uvedené problematice vyjádřila judikatura Ústavního a Nejvyššího správního soudu.

„Je věcí daňového subjektu využít svého práva být přítomen daňové kontrole, být v úzkém kontaktu se správcem daně a tak být podrobně informován o celém průběhu daňové kontroly i o zjištěních správce daně.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, č.j. II. ÚS 571/01

„Nezpůsobilost daňového subjektu opatřit na podporu svých tvrzení potřebné údaje nevyvolává přechod důkazního břemene na správce daně. Na straně druhé by však bylo popřením zásady úzké součinnosti daňového subjektu a správce daně (§ 2 odst. 2 daňového řádu), pokud by správce daně a priori odmítl být daňovému subjektu nápomocen při opatřování informací či důkazních prostředků, které daňový subjekt na podporu svých tvrzení označí, avšak není objektivně schopen je sám opatřit.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59

„Veškeré skutečnosti, na základě kterých dospěl k finálnímu rozhodnutí, musí být seznatelné z vyměřovacího spisu a daňový subjekt má právo se s nimi seznámit. Jak již uvedl Ústavní soud ve svém nálezu sp. zn. IV. ÚS 359/05 ze dne 28. 3. 2006: „...nelze připustit výklad, podle kterého postačí, aby byla tato výhoda patrná z daňového spisu a aby se s postupem správce daně seznámil toliko odvolací orgán, případně soudy přezkouvávající postup správce daně, resp. rozhodnutí odvolacího orgánu, a aby se s tímto postupem nemohl seznámit samotný daňový subjekt. Je totiž na samotném daňovém subjektu, aby formuloval vůči postupu správce daně námitky ve shora uvedeném rozsahu, tedy v rozsahu zpochybnění zákonnosti postupu správce daně. Námitky může daňový subjekt relevantně a kvalifikovaně vznášet pouze tehdy, je-li s postupem správce daně seznámen, tedy je-li seznámen i s tím, jakou okolnost správce daně považoval za výhodu pro daňový subjekt“. Z citovaného nálezu Ústavního soudu je tedy zřejmé, že správce daně je povinen veškeré skutečnosti relevantní pro vyměření či doměření daně zanést do vyměřovacího spisu (s výjimkou zákonem předpokládaných omezení, tj. § 23 odst. 2 zákona o správě daní a poplatků), daňový subjekt má právo se s těmito skutečnostmi seznámit, a to za tím účelem, aby mohl vznášet námitky zpochybňující zákonnost postupu správce daně, vyloučeny nejsou námitky zpochybňující správnost stanovení daňové povinnosti.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156

5.6. Zásada poučovací

Zásada poučovací vyplývá z ústavní zásady zakotvené v čl. 37 odst. 2 LZPS „Každý má právo na právní pomoc v řízení před soudy, jinými státními orgány či orgány veřejné správy, a to od počátku řízení“, tj. práva na právní pomoc v řízení před orgánem veřejné moci. Poučovací povinnost správce daně je třeba charakterizovat v souvislosti s úkonem poskytnout osobě zúčastněné na správě daní přiměřené poučení o jejích právech a povinnostech, pokud je to vzhledem k povaze úkonu a osobním poměrům této osoby potřebné. Smyslem této zásady je tedy možnost poskytnutí poučení o procesních právech a

povinnostech, nikoliv ovšem zajistit interpretaci zákonného ustanovení. Jde o nově zavedenou zásadu, byť v omezeném rozsahu, která nebyla upravena v ZSDP. V celé věci proto bude stěžejní zejména správní uvážení správce daně, zda povaha úkonu zavdává příčinu podání náležitého poučení.

5.7. Zásada vstřícnosti a slušnosti

Jedná se o zakotvení požadavku na společensky korektní jednání ze strany správců daně. Jde o zavádění zásady veřejné správy jako služby. Jde jednoznačně o proklamování klientského přístupu do správy daní.

„Prosazování pojetí veřejné správy jako služby neorganickou součástí reformních procesů ve veřejné správě, jak probíhají v moderních právních státech již několik desetiletí a jak se k nim Česká republika rovněž připojila.“⁴¹

Správce daně má povinnost vyvarovat se nezdvořilostí a povinnost vycházet osobám zúčastněných na správě daní vstříc. Nesplnění zásady vstřícnosti a slušnosti je možno řešit právním institutem stížností proti chování jednotlivých úředních osob při správě daní.

5.8. Zásada rychlosti, hospodárnosti a procesní ekonomie

V souvislosti s obecným požadavkem na efektivnost výkonu činnosti správce daně zákonodárce implementoval novou zásadu do zásad daňového řízení. V intencích této zásady správce daně vyřizuje věci bez zbytečných průtahů. Právní úprava DŘ na rozdíl od právní úpravy ZSDP zavádí zásadu rychlosti řízení. Na základě této zásady má správce daně vždy dbát, aby v průběhu řízení nedocházelo k průtahům. Ta spočívá v tom, že je třeba postupovat tak, aby nejenom v řízení, které bývá zpravidla ukončeno vydáním

⁴¹ Kadečka, S. a kol. *Správní řád*. Praha: ASPI, 2006.

rozhodnutí, tak také v dalších postupech při správě daní nevznikaly zbytečné průtahy. O právu na vyřízení věci bez zbytečných průtahů hovoří taktéž čl. 38 odst. 2 LZPS „*Každý má právo, aby jeho věc byla projednána veřejně, bez zbytečných průtahů...*“ Povinnost tedy postupovat bez zbytečných průtahů stíhá správce daně, přičemž obecnou ochranou při jejím porušení upravuje právní institut o ochraně před nečinností postupem podle § 38 DŘ. Pokud by správce daně nepostupoval v daňovém řízení bez zbytečných průtahů a nedodržoval zákonem stanovené lhůty, resp. lhůty přiměřené, za situace, kdy zákonné lhůty nejsou stanoveny, je možné postupovat vůči tomuto nežádoucímu stavu právním institutem ochranou proti nečinnosti. Po bezvýsledném využití tohoto právního institutu správy daní jsou dány zákonné podmínky pro podání správní žaloby podle § 65 a násl. SŘS.

Průtahy v daňovém řízení mohou vzniknout z mnoha důvodů, a to jednak mohou mít původ jak na straně správce daně, tak na straně osob zúčastněných na správě daní. Poněvadž je to právě správce daně, kdo je zodpovědný za řádný průběh daňového řízení, bude nutné jakékoliv průtahy přičítat k tíži správce daně. Právě on je totiž nadán mnohými pravomocemi, jak kontinuální průběh řízení si vymůže, a to i proti vůli osob zúčastněných na správě daní např. pořádkovou pokutou či předvedením.

Zbytečné průtahy v daňovém řízení mohou být považovány i za nesprávný úřední postup ve smyslu zákona o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem.⁴²

Se zásadou rychlosti řízení souvisí rovněž zásada procesní ekonomie neboli zásada hospodárnosti řízení, která opravňuje za stanovených podmínek správce daně k provedení právních úkonů pro různá daňová řízení společně za situace, kdy tento postup z hlediska správy daní je hospodárný. Jedná se o novou zákonem zakotvenou zásadu správy daní. Tato zásada stanoví, že nikomu nemají vznikat zbytečné náklady, tedy ani správci daně ani osobám zúčastněným na správě daní. Správce daně by měl proto volit co nejúčinnější právní prostředky, které zároveň způsobují co nejmenší náklady a osoby zúčastněné na

⁴² Viz kapitola 3.9.2.

správě daní nejméně zatěžují. Podklady od osob zúčastněných na správě daní vyžaduje jen tehdy, stanoví-li tak právní předpis. Pokud je možné si potřebné údaje získat z úřední evidence, kterou správce daně sám vede, a pokud osoba zúčastněná na správě daní požádá, je správce daně povinen jejich obstarání zajistit na své náklady. Uvedená zásada má nejen svůj dopad vůči osobám zúčastněným na správě daní, ale taktéž na státní rozpočet. Správce daně má takto nově povinnost šetřit zájmy státu tím způsobem, že řízení má vést co nejhospodárněji.

V průběhu praxe jistě bude docházet k situacím, že zásada hospodárnosti se nevyhne střetu s jinými zásadami a právy osob zúčastněných na správě daní. Z uvedeného důvodu bude nezbytné mezi dotčenými zájmy poměřovat a zohlednit princip proporcionality. S ohledem, že správa daní je výrazným autoritativním ingerecím do práv osob zúčastněných na správě daní, pak zájem na hospodárnosti daňového řízení ve vztahu ke státnímu rozpočtu bude plnit mnohem méně významnější roli než zájmy ostatní.

„Užitím zásady hospodárnosti správního řízení (§ 3 odst. 2 sp. ř.) nesmí být účastník zbaven možnosti účinně hájit svá práva.“

Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. 10. 1998, sp. zn. 7 A 157/1995

„Městský soud svůj závěr o nedůvodnosti žaloby opřel o to, že celní ředitelství „provedlo řadu úkonů a že tyto úkony na sebe věcně a časově navazují“ a že probíhá zahraniční dožádání, které je časově náročné a vázané na dožádanou stranu. Městský soud dále uvedl typologii úkonů, které celní ředitelství v odvolacím řízení provádělo s tím, že mu časové prodlevy nejeví tak, že by z nich bylo třeba dovozovat porušení zásady rychlosti. Tyto závěry, k nimž městský soud dospěl jsou však podle Nejvyššího správního soudu nedostatečné a obecné, přičemž v nich nelze nalézt adekvátní odpověď na některé stěžovatelovy žalobní námitky. Městský soud se zejména nezabýval povahou prováděných úkonů v materiálním smyslu, tedy ve smyslu jejich účelnosti pro objasnění věci, kterou stěžovatel v žalobě zpochybnil. Nejvyšší správní soud v této souvislosti poukazuje na rozsudek ze dne 26. 3. 2008, č. j. I Ans 3/2008 - 78, dostupný na www.nssoud.cz, v němž

uvedl, že „pro posouzení důvodnosti žaloby na nečinnost může být mimo jiné důležité, zda se žalovaný vydávajícími výzvami snaží zjistit podstatné informace vztahující se k příslušné daňové povinnosti, resp. relevantní skutečnosti, na základě kterých bude možné daň správně vyměřit, anebo zda se již z jeho strany jedná o zjišťování informací pro věc nepodstatných, tedy v jistém smyslu o zneužití práva.“ Obdobný názor na nečinnost správního orgánu vyslovil Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 26. 6. 2008, č. j. 2 Ans 3/2007 – 120, dostupném na www.nssoud.cz, v němž mimo jiné uvedl, že „pokud by proto správní orgán prováděl nesmyslné a neúčelné úkony, například s cílem protahovat záměrně řízení, jednal by v rozporu s citovaným ustanovením a toto jednání by se svou povahou a závažnými právními důsledky jak z pohledu adresátů veřejné správy, tak i z hlediska ochrany veřejného zájmu dalo charakterizovat jako nečinnost správního orgánu. Lze tedy konstatovat, že nesmyslná a neúčelná činnost je z obsahového hlediska nečinností, neboť se s nečinností ve svých důsledcích dá srovnat, jelikož vede k neodůvodněnému průtahu v řízení.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010-65

5.8.1. Ochrana před nečinností

Významným požadavkem kladeným na daňovou správu je včasnost vydání příslušných rozhodnutí, resp. uplatnění nezbytných postupů či právních úkonů ze strany správce daně.

Porušením zásad legality a zároveň některých dalších principů dobré správy, může tedy nastat nejen v rámci činností správců daně, jež mohou nabýt forem rozhodnutí, jiných úkonů nebo postupů správců daně a které nesou znaky právem reprobovaného jednání, a to ve formě nezákonnosti či nesprávnosti. Nedostatek aktivního jednání v těch případech, ve kterých správce daně měl realizovat příslušným zákonem předvídanou formu činnosti, resp. uplatnit stanovené postupy, přičemž mnohdy s právem předvídanými formalizovanými výsledky, často v zákonem stanovené lhůtě, taktéž navozuje stav nezákonného a nesprávného výkonu správy daní. Jde o odraz zásady rychlosti řízení a procesní ekonomie ve spojení s ústavními principy upravených v čl. 38 odst. 2 LZPS.

„Podle tohoto ustanovení (čl. 38 odst. 2 LZPS) má každý právo, aby jeho věc byla projednána bez zbytečných průtahů. V případě této ústavní stížnosti jde tudíž o prokázaný jiný zásah do ústavně garantovaného práva zakotveného v čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod.“

Nález Ústavního soudu ze dne 5. 11. 1996, č.j. I. ÚS 5/96

„Právo plynoucí z čl. 36 odst. 1 Listiny základních práv a svobod, totiž právo na řádný a spravedlivý proces, zahrnuje v sobě nejen právo na spravedlivý způsob vedení procesu, ale také právo na trvání procesu až do jeho ukončení zákonem předpokládaným způsobem.“

Nález Ústavního soudu ze dne 25. 9. 1997, č.j. IV. ÚS 114/96

„Skutečnost, že správní orgán po dobu více jak 9 měsíců neučinil v řízení žádný úkon, jednoznačně dokládá, že nepostupoval tak, aby věc byla vyřízena bez zbytečných průtahů, což zakládá porušení čl. 38 odst. 2 Listiny.“

Nález Ústavního soudu ze dne 4. 7. 2001, č.j. II. ÚS 225/01

Obecný požadavek na projednání věci ve lhůtě přiměřené v sobě obsahuje také čl. 6 odst. 1 Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod, a to ve vztahu k záležitostem, jež spadají pod právní úpravu této garantované konvence, jakož i pod ochranu Evropského soudu pro lidská práva.

Právní úprava ochrany před nečinností je odrazem obdobné právní úpravy ve správním řádu. V zákoně je konstruována jako opatření realizované vždy z podnětu osoby zúčastněné na správě daní, přestože v návrhu zákona byl požadavek povinnosti nadřízeného správce daně provést opatření proti nečinnosti ex officio, bez ohledu, zda se

dozví o nečinnosti z podnětu nebo ze své úřední činnosti. Je na škodu, že uvedená navrhovaná právní konstrukce nebyla realizována.

V případě, že není dosaženo nápravy postupem ochrany před nečinností, je osoba zúčastněná na správě daní oprávněna po marném vyčerpání uvedeného právního prostředku domáhat se nápravy prostřednictvím žaloby ve správním soudnictví.

Dle ustanovení § 79 odst. 1 SŘS se „ten, kdo bezvýsledně vyčerpal prostředky, které procesní předpis platný pro řízení u správního orgánu stanoví k jeho ochraně proti nečinnosti správního orgánu, může žalobou domáhat, aby soud uložil správnímu orgánu povinnost vydat rozhodnutí ve věci samé nebo osvědčení“. Nedodržení této lhůt se nemůže dovolávat ten účastník, který je sám způsobil.

„Podmínka daná v ust. § 79 odst. 1 s. ř. s. má zabránit tomu, aby byl aktivován soud tam, kde lze nápravy dosáhnout přímo u správních orgánů. Není podstatné, že daňový řád, jakožto rozhodný procesní předpis, prostředek ochrany před nečinností ponechává na vůli daňového subjektu; podstatné je, že prostředek ochrany dává k dispozici a že jde o prostředek, jímž je možno nápravy dosáhnout. Daňový řád logicky využití tohoto prostředku nemůže stanovit jako povinné, neboť povinnost dbát o rychlost správního řízení a dodržování lhůt pro rozhodnutí je povinností správního orgánu a nemůže stát a také nestojí na aktivitě objektu tohoto řízení. Daňový subjekt ovšem takovou možnost má k dispozici, pokud má na rychlosti řízení zájem. Neuspěje-li, teprve nastupuje ochrana moci soudní. V daném případě je třeba poukázat na skutečnost, že žalovaný vydal platební výměr v návaznosti na podání žaloby, zjevně tak neodmítal svou rozhodovací pravomoc a již jen hrozba soudního řízení jej vedla k nápravě.

Povinnost využití prostředku ochrany proti nečinnosti správního orgánu podle daňového řádu je podmínkou pro podání žaloby podle § 79 odst. 1 s. ř. s. Nebyla-li tato možnost využita, nejsou splněny podmínky řízení a krajský soud nemohl jinak, než z tohoto důvodu žalobu podle § 46 odst. 1 písm. a) s. ř. s. odmítnout.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Ans 4/2007-53

Právní úprava upravuje zákonné opatření osoby zúčastněné na správě daní domoci se zjednání nápravy v situacích, kdy marně uplynula zákonem stanovená lhůta, správce daně neprovedl právní úkon v době obvyklé (zpravidla tuto dobu upravují pokyny řady D) nebo nevydal-li správce daně bezodkladně rozhodnutí poté, co shromáždil potřebné podklady pro rozhodnutí ve věci.

„Ustanovení § 34c daňového řádu nestanoví formu a obsah podnětu, ani způsob odstranění jejich nedostatků. Podnětem na ochranu proti nečinnosti je aktivován určitý dílčí, zákonem předvídaný postup nadřízeného správce daně, a proto je třeba tento podnět považovat za jiné podání ve smyslu § 21 odst. 3 daňového řádu. Na podání podnětu, jeho náležitosti a odstraňování jejich nedostatků se tak vztahuje obecná úprava obsažená v § 21 daňového řádu.

Po podání podnětu na ochranu proti nečinnosti by měl správce daně postupovat podle § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu. Pokud tedy žalobce podal takový podnět, který nebyl dostatečně konkrétní, a tato vada bránila jeho prošetření, avšak byla odstranitelná, finanční ředitelství mělo dle § 21 odst. 8 daňového řádu, žalobce vyzvat, aby tuto vadu podle jeho pokynu a ve stanovené lhůtě odstranil. Současně mělo žalobce poučit o následcích spojených s neodstraněním vady podání; zejména s tím, že v případě neodstranění vad se na jeho podnět hledí, jako by vůbec nebyl učiněn (§ 21 odst. 9 daňového řádu). Jestliže však finanční ředitelství svým přípisem ze dne 21. 6. 2007 žalobci pouze sdělilo, že jeho podnět nemohlo prošetřit, byť tento svůj postup odůvodnilo vadami podnětu, nedostálo svým povinnostem podle § 21 odst. 8 a 9 daňového řádu. K naplnění postupu dle citovaných ustanovení nestačí, že finanční ředitelství ve svém přípisu vady podnětu žalobce popsalo, či, jak uvádí krajský soud žalobce na vady „upozornilo“, pokud jej zároveň nevyzvalo k jejich odstranění a nestanovilo mu k tomu lhůtu. Naopak způsob, jakým finanční ředitelství věc vyřídilo, se ve svém důsledku rovnalo odložení podnětu dle § 34c odst. 3 daňového řádu.

Pochybení finančního ředitelství nelze přičítat k tíži žalobce v tom směru, že účinně neuplatnil prostředek ochrany proti nečinnosti, který mu daňový řád stanoví. Teprve

v případě, kdy by žalobce na základě výzvy finančního ředitelství vadu podnětu neodstranil, by bylo možné hledět na jeho podnět tak, jako by nebyl vůbec podán. V takovém případě by mohl závěr krajského soudu obstát.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. I Ans 1/2008-50

Pokud dojde k porušení zásady rychlosti řízení, vzniká právo osoby zúčastněné na správě daní dát podnět ke zjednání nápravy nejbližší nadřízenému správci daně, který výše uvedenou zásadu porušil. Na základě tohoto porušení je nadřízený správce daně v rámci své řídicí pravomoci povinen podnět prověřit, neřídit podřízenému orgánu, aby porušení zásady neprodleně odstranil ve lhůtě třiceti dnů. Za situace, že podřízený správce daně neuposlechne příkazu nadřízeného správce, stanoví se postup v rámci atrakce s tím, že usnesením pak převezme věc nejbližší nadřízený správce daně a rozhodne namísto nečinného správce daně. Tímto se tento nadřízený správce daně stává správcem daně namísto nečinného správce daně. Správci daně vzniká povinnost vyrozumět podatele o tom, jak bylo s podnětem naloženo, tedy i v případě, že je přijat kladně a ve věci bude sjednána náprava. Právní úprava formu vyrozumění konkrétně nestanoví a není proto vyloučeno, aby z hlediska ekonomie řízení k vyrozumění dojde současně s právním úkonem, jehož realizaci se osoba zúčastněná na správě daní brojením proti nečinnosti domáhá.

5.8.2. Náhrada škody dle z. č. 82/1998 Sb.

V právním státě platí, že veřejná správa se při své aplikační činnosti řídí právně závaznými právními normami a soudy nalézají právo. Účastníci těchto právních vztahů, a to s ohledem na nerovné postavení těchto subjektů presumují právní jistotu před správními orgány, ale i před soudy. Právní jistota, tedy respektování principu předvídatelnosti, jako jednoho z hlavních principů dobré správy, spočívá zejména v tom, že každý může předpokládat, že v podobné věci bude rozhodnuto podobně a v různé věci různě, že o věci bude rozhodovat ten orgán, který je k rozhodování věcně a místně příslušný, že ten orgán

rozhodne v zákonném řízení, že rozhodne nestranně, atd. Jedním z úhelných předpokladů právní jistoty je legalita, která má dva aspekty, tj. aspekt aplikační a legislativní. Aplikační aspekt legality znamená, že každý je povinen dodržovat právo a bude stižen právní normou předvídanou sankcí, pokud bude činit reprobovaným jednáním, což platí i pro samotný stát. I stát, tj. každý státní orgán a každý, kdo je oprávněn jednat jménem státu, musí respektovat právo. Stát má tedy možnost náležitým zákonodárným procesem právo změnit, není však oprávněn platné právo nerespektovat či jej porušovat.⁴³

V souvislosti s výše uvedeným by mělo platit, že občané již nyní mají v rámci principu právního státu právo výslovně deklarované v Chartě základních práv Evropské Unie v čl. 41, tj. právo na dobré řízení věcí veřejných, jinak často překládáno jako právo na dobrou správu, právo na uspokojivé správní řízení nebo právo na spravedlivé zacházení ze strany úřadů.

Nežádka jsou tyto zásady ze strany správních úřadů porušovány a poměrně často v souvislosti s tím dochází ke vzniku škody, měl by právní stát umět následky těchto kolizních situací řešit tak, aby nebyla prohlubována újma účastníkovi řízení, která mu v důsledku toho vznikla. Zákon o Odpšk, provádí čl. 36 odst. 3 LZPS „*Každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem*“ je v daném případě tou právní normou, která upravuje, že nositelem odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci je stát a subjekty územní samosprávy.

Vyčlenění úpravy odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci OZ⁴⁴ je důsledkem toho, že škoda při výkonu veřejné moci vzniká nikoliv ze soukromoprávního, nýbrž z veřejnoprávního vztahu. Odpovědnostní právní vztah je ovšem již vztahem soukromoprávním. Problematika náhrady škody způsobené při výkonu veřejné moci není upravena právními akty Evropských společenství. Členské státy Evropské Unie

⁴³ Knapp, V. Teorie práva. PrF ZČU, Plzeň 1994, s. 125 – 129.

⁴⁴ Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “OZ”).

postupují v těchto věcech podle vnitrostátního práva.

Význam OdpŠk roste s ohledem na skutečnost, že naše daňové právní normy připouštějí poměrně vysokou míru ingerence státu do veřejných subjektivních práv daňových subjektů.

A taktéž významnou nerovnováhu státu, jakožto daňového věřitele ve vztahu k právům ostatních věřitelů, pochopitelně ve prospěch státu. Taktéž soudy staví vybírání daní státem na úroveň velmi důležitého veřejného zájmu, což se nakonec odrazilo i v judikatuře Ústavního soudu, kde je však zdůrazněn též nezbytný aspekt zákonnosti a ústavnosti při této činnosti. Ve stejném duchu judikuje v současné době i Nejvyšší správní soud.

5.8.2.1. Základní východiska ústavnosti a zákonnosti v daňovém řízení

DŘ ve svém ustanovení § 5 odst. 1 i ZSDP v ustanovení § 2 odst. 1 pamatuje na zásadu legality, jenž se týká správce daně při jeho aplikační činnosti. V ustanovení § 6 odst. 2 DŘ, taktéž v ustanovení § 2 odst. 9 ZSDP je stanovena povinnost součinnosti se správcem daně daňovým subjektům a třetím osobám zúčastněným na daňovém řízení. Je třeba s ohledem na právní úpravu DŘ i ZSDP respektovat, že správci daně nejsou jen územní finanční orgány, ale též např. Ministerstvo financí, celní orgány, jakož i orgány obcí, které jsou věcně příslušné ke správě daní.

Správce daně, ale i osoba zúčastněná na správě daní, mají povinnost dodržovat právní normy, které jsou součástí právního řádu České republiky. Jde zejména o dodržování Ústavy ČR, LZPS, jiných ústavních zákonů, zákonů a dalších obecně závazných předpisů. Správce daně však ve smyslu zásady legality není povinen řídit se interními normativními instrukcemi, tj. pokyny řady D-x a DS-x, které nejsou obecně závaznými předpisy a nesmí se jimi už vůbec řídit tehdy, jestliže jsou v rozporu se zákonem. Pro osoby zúčastněné na správě daní je pak závazné pouze to, co bylo publikováno nebo registrováno ve Sbírce zákonů.

DŘ i ZSDP rozlišuje povinnost správců daně chránit zájmy státu na straně jedné a jejich povinnost dbát na zachování práv a právem chráněných zájmů daňových subjektů na straně druhé. Je tedy zřejmé, že zájmy státní správce daně chrání, ale na zachování práv a zájmů daňových subjektů pouze dbá, což je odrazem zásady „necht’ každý střeží svá práva“.⁴⁵

V souvislosti se zásadou legality nutno dále konstatovat, že správce daně a ostatní osoby zúčastněné na daňovém řízení, ať už jsou v pozici daňových subjektů anebo třetích osob, jsou vázány všemi ustanoveními, která definují základní zásady daňového řízení a jsou uvedena v ustanovení § 5 až 9 DŘ a také v ustanovení § 2 ZSDP.

K uvedenému konstatoval Ústavní soud ve svém nálezu potřebu v řízení před správními úřady respektovat princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.

„Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státu (čl. 1 odst. 1 Ústavy) je kromě jiného také princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva. Princip dobré víry působí bezprostředně v rovině subjektivního základního práva jako jeho ochrana, v rovině objektivní se pak projevuje jako princip presumpce správnosti aktu veřejné moci.“

Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, č. j. IV. ÚS 150/01

⁴⁵ Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem, IV. vydání. Anag, Olomouc 2005, s. 23 – 24.

5.8.2.2. Význam judikatury při sjednocování postupu soudů a správních orgánů

V oblasti aplikace OdpŠk se prolíná jak judikatura jednak obecných soudů a Nejvyššího soudu, tak i leckdy judikatura Ústavního soudu.

„Zatímco primárním úkolem Nejvyššího soudu je sjednocování judikatury, tj. sjednocování interpretace a aplikace jednoduchého práva, a to především i v kontextu s posuzováním otázek zásadního právního významu, úkolem Ústavního soudu je posuzovat tvrzené porušení ústavně zaručených základních práv a svobod stěžovatelů.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2003, č. j. III. ÚS 280/03

Z hlediska vymezení základního postavení Nejvyššího soudu a Ústavního soudu je tento právní názor přiměřeně použitelný i na postavení Nejvyššího správního soudu, což je názor vyslovený Ústavním soudem.

Pokud jde o závaznost judikatury Ústavního soudu, Nejvyšší správní soud dospěl k závěru, že

„jakkoliv tedy se Česká republika nenachází v tradičním prostředí precedentálního práva, jsou obecné soudy povinny judikaturu Ústavního soudu respektovat a v tomto smyslu je pro ně závazná. K odchylce od ní by mohly přistoupit pouze ve výjimečných případech, a to např. tehdy, pokud by došlo ke změně právní úpravy; tato judikatura by byla vnitřně nesourodá a nepředstavovala by proto tzv. ustálenou (konstantní) judikaturu; nevyporádávala by se dostatečně se všemi možnými a uplatněnými zásadními argumentačními pozicemi a zároveň by bylo z obsahu takového rozhodnutí a z konkrétních okolností věci patrné, že k tomuto nevyporádání nedošlo záměrně, nýbrž v důsledku opomenutí anebo by došlo k zásadní změně společenských či ekonomických poměrů, což by obecný soud ve svém rozhodnutí přesvědčivě odůvodnil. Proto setrvalou a vnitřně nerozpornou judikaturu Ústavního soudu nelze vnímat jako naroveň postavenou právním předpisům (zákonům), nýbrž jako závazná interpretační vodítka při rozhodování

ve skutkově a právně obdobných věcech, od nichž je sice možný odklon, to však pouze ve výjimečných a racionálně odůvodněných případech, jejichž demonstrativní nástin byl proveden výše.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004-50

5.8.2.3. Vztah zákona o odpovědnosti k daňovým procesním předpisům

Uvedená právní problematika náhrady škody je v současné době řešena ve dvojí právní úpravě. První z nich je zákon č. 58/1969 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem. Aplikace tohoto zákona se použije pro případy, kdy škoda byla způsobena vydaným nezákonným rozhodnutím, nebo nesprávným úředním postupem, který byl realizován před 15. 5. 1998. Poněvadž uvedená právní úprava již neodpovídala nově vytvářejícím se společenským potřebám, byl vydán zákon OdpŠk. Tato právní úprava se použije v případě vzniku škody způsobené po datu 15. 5. 1998. Nositelem odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci – správě daní podle DŘ či ZSDP, která je prováděna územními finančními orgány podle zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů, je stát. Stát tak nese odpovědnost za škodu způsobenou při výkonu státní správy. Právní úprava odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci podle OdpŠk je konstruována na objektivním základě bez možnosti liberačních důvodů, tzn., že se neprokazuje zavinění správce daně, z čehož lze dovodit nemožnost zproštění odpovědnosti. Přísnější úprava oproti obecné úpravě náhrady škody podle občanského zákoníku přispívá k tomu, že poškozenému, který je v řízení před orgánem veřejné moci v nerovném postavení, je poskytnuta širší ochrana než jakou poskytuje zmíněná obecná úprava. Zákon tímto zaručuje, že náhrada škody způsobená při výkonu veřejné moci, např. v souvislosti se správou daně, nebude omezena pouze na škodu způsobenou zaviněně.

Základní podmínkou k aplikaci OdpŠk, jež musí být splněna pokaždé, je, že stát musí prostřednictvím svých orgánů vystupovat jako nositel veřejné moci při jejím

uplatňování, což v daňovém řízení platí vždy. Územní finanční orgány jsou správními orgány, neboť se jedná o specializovanou složku státního mechanismu, které je zákonem svěřena pravomoc rozhodovat o právech a povinnostech účastníků daňového řízení. OdpŠk v ustanovení § 5 písm. a) hovoří o odpovědnosti státu za škodu, která byla způsobena rozhodnutím ve správním řízení. Daňové řízení je přitom zvláštním druhem řízení, které se nejvíce blíží řízení správnímu. I když v době přijímání OdpŠk již byl součástí našeho právního řádu ZSDP, nikoliv DŘ, nová právní úprava odpovědnosti státu za škodu, reprezentovaná zmíněným OdpŠk s daňovým řízením výslovně nepočítala. Avšak i tento nedostatek se podařilo překlenout judikaturou. Samotná judikatura Nejvyššího správního soudu odkázala ve své rozhodovací činnosti na OdpŠk.

„Nejvyšší správní soud obiter dictum uvádí, že v případě, kdy z důvodu nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu dojde k prekluzi práva v neprospěch daňového subjektu, bylo by lze nepříznivé důsledky, které takovým postupem vzniknou, řešit již jen postupem podle zákona č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem, nikoli však účelovým výkladem zákona.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009-65

Správa daní jako výkon státní správy jménem státu je vykonávána subjekty, které mají ke státu diferencovaný vztah. Jde především o státní orgány, které jsou zřízeny výlučně k plnění funkcí státu. Pro účely tohoto pojednání těmito orgány rozumíme územní finanční a celní orgány. V souladu s citovanou právní úpravou může škoda v daňovém řízení vzniknout v souvislosti s vydáním nezákonného rozhodnutí nebo v souvislosti s nesprávným úředním postupem. Vzhledem k tomu, že k vydání nezákonného rozhodnutí dochází nebo může docházet pouze v rámci zákonem stanovených procesních postupů, je zákonodárcem vymezen okruh poškozených jako okruh účastníků příslušného řízení. Účastníkem řízení podle OdpŠk je třeba rozumět osobu zúčastněnou na řízení ve smyslu ustanovení § 22 -23 DŘ či ustanovení § 7 ZSDP, případně i další osoby, kterým vznikne škoda v důsledku vydání nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu.

Uvedená premise vyplývá z dikce čl. 36 odst. 3 LZPS, podle které „*každý má právo na náhradu škody způsobené mu nezákonným rozhodnutím soudu, jiného státního orgánu či orgánu veřejné správy nebo nesprávným úředním postupem*“.⁴⁶

Tato právní úprava předpokládá kumulativní splnění tří podmínek:

- nezákonné rozhodnutí nebo nesprávný úřední postup, tj. protiprávní jednání správce daně ve formě komisivního či omisivního jednání;
- vznik škody;
- příčinnou souvislost mezi nezákonným rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a škodou.

Jelikož se jedná o speciální právní úpravu odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci, je nezbytné subsidiárně použít obecnou úpravu náhrady škody, obsaženou v OZ. Jelikož pojem škody ani rozsah její náhrady zákon nedefinuje, je třeba v této otázce použít subsidiárně úpravu OZ.

Na straně poškozeného musí být splněny základní podmínky odpovědnosti, tj. dle ustanovení § 420 OZ, a to právem reprobované jednání, vznik škody a kauzální nexus mezi nimi, přičemž zavinění se presumuje. Uvedené podmínky pochopitelně platí i při spoluzavinění poškozeného v poměru k objektivní odpovědnosti škůdce, u níž zákon zavinění nevyžaduje. Odpovědnost škůdce je pak omezena v rozsahu, v němž reprobované jednání poškozeného bylo v příčinné souvislosti se vznikem škody, tj. v němž vznikla škoda též následkem reprobovaného úkonu poškozeného. V praxi se toto ustanovení, resp. jeho dopady mohou projevit v tom ohledu, že daňový subjekt nesplní v zákonem stanoveném rozsahu vůči správci daně důkazní břemeno, ačkoliv mu v tom objektivně nic nebrání (např. nepředloží veškeré doklady prokazující uskutečněné zdanitelné plnění).

Jak výše uvedeno, stát odpovídá za škodu způsobenou skutečnostmi výslovně v

⁴⁶ Čl. 36 odst. 3 LZPS.

OdpŠk uvedenými, tedy individuálním rozhodnutím ve věci nebo nesprávným úředním postupem, přičemž jejich vzájemný vztah lze vymezit tak, že za nesprávný úřední postup není možno považovat rozhodnutí.

5.8.2.3.1. Nezákonné rozhodnutí

OdpŠk specifikuje vymezení podmínky, za níž vzniká škoda z nezákonného rozhodnutí. Podmínkou odpovědnosti státu za škodu způsobenou nezákonným rozhodnutím je okolnost, kdy konkrétní rozhodnutí bylo pro nezákonnost příslušným úřadem (případně soudem) zrušeno. Nezákonnost rozhodnutí není třeba a ani není možno zjišťovat až v řízení o náhradě škody, když podmínka spočívající ve zrušení či změně pravomocného rozhodnutí pro nezákonnost je natolik zásadní, že nemůže být nahrazena tím, že účastníku řízení není přičítáno k tíži neuplatnění řádného opravného prostředku. V daňovém řízení se tento aspekt navíc vytrácí i tím, že odvolání nemá ve většině případů odkladný účinek samotného rozhodnutí. Tento závěr je v souladu s hmotným právem a ustálenou judikaturou soudů a odpovídá principu presumpce správnosti rozhodnutí, podle něhož soud v řízení o odpovědnosti za škodu není oprávněn posuzovat zákonnost rozhodnutí vydaného v jiném řízení, např. daňového, nýbrž je zrušujícím nebo měnícím rozhodnutím vázán.

Rozhodnutím příslušného orgánu se rozumí akty aplikace práva, kterými jsou zakládány, měněny či rušeny konkrétní práva a povinnosti individuálně určených účastníků některého z řízení vymezených zákonem. Rozhodnutí v daňovém řízení je třeba chápat jako individuální správní akt, jehož výrokem úřad, ve věcech daní nejčastěji finanční úřad či finanční ředitelství, rozhoduje o právech a povinnostech daňového subjektu. V zákonem vymezených případech může být takovým orgánem i Ministerstva financí České republiky (dále jen „ministerstvo“). Nezákonným rozhodnutím je tedy takové rozhodnutí, které bylo vydáno a následně zrušeno pro nezákonnost. Pro posouzení, zda jde o rozhodnutí ve smyslu OdpŠk, je irelevantní, jak je konkrétní akt aplikace práva označen, zda jde o rozsudek, usnesení, rozkaz, platební výměr či rozhodnutí. Stejně tak nerozhoduje, zda jde o

rozhodnutí ve věci samé, o rozhodnutí týkající se vedení řízení nebo o rozhodnutí v řízení exekučním.

Obecně zákon o odpovědnosti za škodu pracuje s právní konstrukcí pravomocného rozhodnutí. Daňové řízení se však v tomto odlišuje, když u dodatečných platebních výměrů platí, že po uplynutí náhradní lhůty splatnosti dodatečného platebního výměru je odvoláním napadené rozhodnutí vykonatelné. To bez ohledu na skutečnost, že daňový subjekt podal případné odvolání, tudíž dodatečný platební výměr není pravomocný. Za této situace vzniká „živná půda“ pro vznik škody v případě, že toto rozhodnutí, bez ohledu na splnění či nesplnění uložené povinnosti, bude v dalším řízení změněno či zrušeno. Přitom nezáleží na tom, zda ke zrušení dojde na základě autoremedury či finančním ředitelstvím z pozice odvolacího orgánu, případně soudem v rámci jeho přezkumu.

Pro objasnění uvedené problematiky lze uvést příklad. Předpokládejme, že finanční úřad zahájil na základě podezření z neoprávněného vysokého nadměrného odpočtu vytýkáci řízení dle § 43 ZSDP, načež vydal platební výměr v neprospěch daňového subjektu, ve kterém stanovil povinnost odvést DPH v řádech několika set tisíc korun. Následně daňový subjekt podal odvolání, v němž namítal porušení procesních práv daňového subjektu a které odvolací orgán po téměř 3 letech shledal důvodným a rozhodnutí finančního úřadu pravomocně zrušil. Ovšem během uplynulých třech let došlo k likvidaci společnosti z důvodů nedostatků finančních prostředků, které nezákonně zadržoval finanční úřad. Za těchto okolností lze konstatovat, že daňový subjekt by byl patrně úspěšný v náhradě škody za nezákonné rozhodnutí.

Otázku nezákonnosti nelze v řízení o nároku na náhradu škody řešit jako otázku předběžnou, což se odráží v tom, že nezákonné pravomocné rozhodnutí musí být rovněž pravomocně zrušeno příslušným orgánem.

Příčinná souvislost mezi nezákonným rozhodnutím a škodou je dána pouze tehdy, pokud rozhodnutí státního orgánu takovouto škodu skutečně způsobilo. Není možno ji zaměňovat se zaviněním, tj. faktorem subjektivním, zatímco příčinná souvislost musí existovat objektivně bez ohledu na zavinění.

5.8.2.3.2. Nesprávný úřední postup

Nesprávný úřední postup není v OdpŠk blíže upraven, ale právě judikatura se pokusila o objasnění této definice. Nesprávným úředním postupem vedoucím k odpovědnosti státu za vzniklou škodu je nevydání nebo opožděné vydání rozhodnutí, případně jiná nečinnost státního orgánu. Východisko lze nalézt z toho, že se jedná o porušení pravidel předepsaných právními normami pro počínání státního orgánu při jeho činnosti, a to i při takových právních úkonech, které jsou prováděny v rámci činnosti rozhodovací, avšak neodrazí se bezprostředně v obsahu vydaného rozhodnutí. Z tohoto hlediska za nesprávný úřední postup směřující k odpovědnosti státu za vzniklou škodu je vedle omisivního jednání, tj. nevydání či opožděného vydání rozhodnutí, tj. mělo-li být v souladu s uvedenými pravidly správně vydáno či nevydáno ve stanovené lhůtě. Může jít také o jinou nečinnost státního orgánu, a to zejména pokud se jedná o jiné vady ve způsobu vedení řízení, to vše samozřejmě za předpokladu, že poškozenému vznikne škoda v podobě majetkové újmy vyjádřitelné v penězích, která je v kauzálním nexusu s uvedeným postupem. Z uvedeného vyplývá, že nesprávný úřední postup orgánu státu se vznikem škody je ve vztahu příčiny a následku. Poškozené osoby jsou vymezeny pouze tím, že jde o subjekty, jimž byla způsobena škoda. Specifičtější určení oprávněných osob není možno určit pro rozrůzněnost forem nesprávného úředního postupu.

I přes to, že DŘ či ZSDP ve většině případů nestanoví pro jednotlivé právní úkony správce daně lhůty, nelze se domnívat, že by správce daně nebyl žádným způsobem při vedení daňového řízení časově limitován. V daňovém řízení i přes tuto většinovou absenci právní úpravy lhůt platí, že samotná rozhodovací činnost správců daně úzce souvisí se způsobem vedení řízení a vyskytnou-li se při tomto vedení řízení nějaké zřejmé vady, lze takovýto stav ve smyslu ZOŠ charakterizovat jako jinou nečinnost. Uvedenou situaci lze uvést na příkladu, kdy správce daně neuzavře vytykácí řízení dle ustanovení § 43 ZSDP ve věci pochybností ohledně údajů uvedených v daňovém přiznání k DPH, v němž plátce

daně nárokuje vrácení nadměrného odpočtu ve lhůtě stanovené interním pokynem D-144⁴⁷, ale učiní tak později, přičemž v důsledku toho vznikne plátcí daně škoda, např. tím, že tento plátcé daně, v době přesahující lhůtu stanovenou uvedeným pokynem, neuhradí z důvodu platební neschopnosti způsobené nevrácením přeplatku stejnému správci daně daňovou povinností na jiné dani, přičemž vzniklou škodou bude penále, které mu tento správce daně předepíše. Obdobně může škoda vzniknout i v důsledku nedodržení lhůty pro vyřízení odvolání, stanovené Pokynem D-125.⁴⁸

Takovýto postup správce daně by již bylo možno i napadnout podáním žaloby u správního soudu. Jak bývá nezřídka konstatováno, nesprávný úřední postup v kontextu s daňovým řízením může být spatřován jak v porušení zákona, tak i v porušení sekundárních právních předpisů, případně interních normativních instrukcí, tj. vlastních interních předpisů správce daně. Samotný DŘ či ZSDP v některých svých ustanoveních přímo s ohledem na specifické činnosti nezbytné k zajištění efektivní správy daně se vznikem možné škody počítá.

Nečinnost správce daně, popř. soudu má za následek to, že se účastníkovi řízení nedostane ochrany jeho subjektivnímu veřejnému právu a jeho nárok není možno posoudit, přiznat, příp. vymáhat, což je v přímém vztahu příčiny a následku. Tím, že např. není ve výše uvedeném případě v přiměřené lhůtě ukončeno vytýkácí řízení dle ustanovení § 43 ZSDP, jehož maximální časovou délku stanovil ústřední správní úřad interním pokynem D-144, nedostává se subjektivnímu veřejnému právu plátce u správce daně zvláštní kvality, totiž vyplacení částky nadměrného odpočtu na jeho účet. Potřeboval-li plátcé částku nadměrného odpočtu k profinancování některých obchodních aktivit své podnikatelské činnosti, resp. k udržení standardního peněžního toku, k úhradě zákonných daňových

⁴⁷ Pokyn č. D- 144 Ministerstva financí o stanovení lhůt pro uzavření vytýkácího řízení (dále jen “D-144”).

⁴⁸ Pokyn č. D-125 Ministerstva financí o stanovení lhůt pro vyřizování odvolání proti vyměření a dodatečnému vyměření daně, derogován pokynem D-308 k 1. 6. 2007 (dále jen “D-125”).

povinností a v důsledku jiné nečinnosti správce daně byl tento proces narušen, což vedlo ke vzniku dočasné platební neschopnosti, lze na takovýto stav pohlížet jako na újmu, která může mít i podobu ušlého zisku.

Tímto jednáním může daňovému subjektu vzniknout škoda v podobě majetkové újmy vyjádřitelná v penězích, která je v příčinné souvislosti s uvedeným postupem.

5.8.2.4. Škoda způsobená při výkonu moci

OZ rozlišuje škodu na škodu skutečnou a ušlý zisk. Škodou skutečnou je majetková újma vyjádřitelná v penězích, která spočívá ve ztrátě, zmenšení či znehodnocení již existujícího majetku poškozeného a představuje majetkovou hodnotu, která se bude muset vynaložit, aby se dosáhlo původní hodnoty poškozeného majetku. Ušlý zisk je majetková újma vyjádřitelná v penězích, která vyjadřuje, o jakou hodnotu nedošlo ke zvětšení majetku poškozeného v důsledku škodné události, tj. protiprávního úkonu, přičemž uvedenou hodnotu mohl poškozený s ohledem k běžnému chodu věcí očekávat. Charakter ušlého zisku má i majetková újma představovaná ztrátou majetkového přínosu, který poškozený jakožto věřitel mohl od svého dlužníka očekávat při obvyklém sledu událostí, nebýt nezákonného rozhodnutí nebo nesprávného úředního postupu. Věřiteli nepochybně dočasně ušel majetkový přínos v hodnotě zákonem přiznané pohledávky, poněvadž tím, že mu nebyla v zákonem stanovené lhůtě zaplacená, nezvětšil se jeho majetkový stav a věřitel musel v zájmu překonání dočasné platební neschopnosti získat tyto prostředky jiným způsobem, např. peněžním úvěrem za standardních komerčních podmínek, tedy často i s vyšší úroku, jehož pozdější splácení citelně zatíží finanční bilanci jeho podnikatelské činnosti. Judikatura zastává názor, že o ušlý zisk, resp. o škodu jde pouze tehdy, jestliže omisivní jednání mělo dopad do majetkové sféry účastníka. Důkazní břemeno, pokud jde o existenci a výši škody, leží na poškozeném, v našem případě daňovém subjektu. Ten také musí, v případě řízení vedeném podle OdpŠk, veškeré tvrzené skutečnosti doložit a následně prokázat. Nejčastěji se tak děje ve formě úředně ověřených kopií účetních a daňových dokladů a zejména pak znaleckých posudků. Kvalitní zpracování znaleckého posudku soudním znalcem pak velmi často bývá pro úspěch ve věci stěžejní. I zde totiž

platí okřídlené právnícké rčení, že „znalecký posudek rovná se rozsudek“. Za tímto účelem je třeba se zejména soustředit na formulaci pokládaných otázek, na jejichž základě soudní znalec konstatuje přesnou výši škody a příčinnou souvislost škody s protiprávním jednáním správce daně.

Stanovení výše ušlého zisku není libovolné a musí být provedeno tak, aby byla zjištěna pravděpodobná výše podle běžného uvažování o jistotě.

5.8.2.5. Uplatnění nároku

Ve věcech náhrady škody a regresních úhrad, jedná podle ustanovení § 6 odst. 1 OdpŠk jménem státu Ministerstvo financí, kterému je i podle zákona č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů, svěřena jakožto ústřednímu správnímu úřadu působnost ve věcech daní a poplatků. Z uvedeného plyne, že ústřední správní úřady stát nezastupují, ale jednají jménem státu ex lege.

Předběžné projednání nároku u ústředního správního úřadu v daném případě u ministerstva, není upraveno žádným procesním právním předpisem a ústřední správní úřad v něm nevydává žádné rozhodnutí. Toto projednání je většinou zahájeno formou podané žádosti o náhradu škody poškozeným u ministerstva. Výsledkem tohoto projednání pak je buď uspokojení uplatňovaného nároku anebo naopak jeho odmítnutí. Teprve v případě, že nebyla tato náhrada škody ve lhůtě přiknuta nebo není-li s rozhodnutím o náhradě škody daňový subjekt spokojen, může se žalobním návrhem obrátit na příslušný soud. Soud o tomto návrhu, tj. žalobě rozhodne v civilním soudním řízení. Je-li žádost o předběžné projednání nároku na náhradu škody způsobené při výkonu správy daně podána u nepříslušného ústředního správního úřadu, např. u Ministerstva spravedlnosti či u Finančního ředitelství, promlčecí lhůta neběží a Ministerstvo spravedlnosti nebo Finanční ředitelství by mělo bez zbytečného odkladu tuto žádost postoupit k vyřízení Ministerstvu financí.

Uvedený postup, kdy je třeba prvotně podávat žádost na ministerstvo, byl zvolen zákonodárcem za účelem řešení sporů smírnou cestou. Tato skutečnost má tak v důsledku pomoci předcházet vzniku zbytečných soudních sporů.

Pokud ministerstvo neuspokojí právo poškozeného daňového subjektu, a to ať již zcela nebo zčásti, do šesti měsíců ode dne podání žádosti, může se poškozený daňový subjekt domáhat svého práva u soudu. Soud je přitom vázán zrušujícím rozhodnutím příslušného orgánu (finanční ředitelství, soud). Nárok na náhradu škody podle OdpŠk se uplatňuje u okresního soudu, který je dle občanského soudního řádu věcně příslušný k projednání věci v prvním stupni. Místně příslušným je pak obecný soud žalovaného. V případě žalovaného ministerstva se pak vždy bude jednat o Obvodní soud pro Prahu 1.

V případě uplatnění nároku na náhradu škody způsobené nesprávným úředním postupem si většinou soud posuzuje nesprávnost úředního postupu sám. Soud není vázán pouze zjištěným skutkovým a právním stavem shromážděným ministerstvem. To z důvodu, že ministerstvo nemusí mít dostatečné podklady k objektivnímu posouzení oprávněného nároku na náhradu škody.

Jak již bylo výše naznačeno, poškozený daňový subjekt je oprávněn domáhat se náhrady škody způsobené správcem daně pouze tehdy, jestliže do šesti měsíců ode dne uplatnění nebyl jeho nárok plně uspokojen. OdpŠk upravuje i lhůty promlčecí, a to tím způsobem, že obecná subjektivní promlčecí doba je stanovena na tři roky ode dne právní moci zrušovacího rozhodnutí. Přitom objektivní lhůta je desetiletá. Na rozdíl od subjektivní lhůty začíná běh objektivní lhůty plynout již od okamžiku vydání nezákonného rozhodnutí, a to bez ohledu na to, kdy došlo ke zrušení nezákonného rozhodnutí.

Řízení ve věcech náhrady škody způsobené orgány veřejné moci není vždy nejjednodušší záležitostí. Z tohoto důvodu mohu jen doporučit, aby poškozený daňový subjekt v těchto řízeních vyhledal pomoc odborníků, nejlépe advokátů specializujících se v oblasti daňového práva. Jelikož se v tomto případě jedná o řízení, které má vztah k daním

jen odvozený, nepředpokládá zde zákon speciálně možnost zastoupení daňového subjektu daňovým poradcem. Zde tak je velký rozdíl oproti SŘS⁴⁹, kde daňový poradce je ve stejné pozici jako advokát. Daňový poradce tak může daňový subjekt zastupovat pouze jako obecný zástupce, avšak již bez možnosti žádat v případě úspěchu po protistraně náhradu nákladů na právní zastoupení.

5.9. Zásada volného hodnocení důkazů

Správa daní je ovládána zásadou volného hodnocení důkazů. Uvedená zásada tkví v tom, že není právní normy, která by prisuzovala jednotlivým důkazním prostředkům v závislosti na jejich druhu jistý stupeň věrohodnosti. Právní norma sice předepisuje podrobná pravidla pro důkazní řízení, avšak nepředepisuje a ani nemůže upravovat konkrétní pravidla pro hodnocení jednak jednotlivých důkazů, tak jejich vzájemných souvislostí.

„Pokud jde o zásadu volného hodnocení důkazů, nestanoví citovaný zákon pravidla, a ani stanovit nemůže, z nichž by mělo vycházet jak hodnocení jednotlivých důkazů, tak hodnocení jejich vzájemné souvislosti. Je tomu tak proto, že hodnocení důkazů je složitý myšlenkový postup, jehož podstatou jsou jednak dílčí a jednak komplexní závěry správního orgánu o věrohodnosti obsahu provedených důkazů, jež jsou pak podkladem pro závěr o tom, které skutečnosti daňovým subjektem tvrzené má správní orgán za prokázané a které tak tvoří zjištěný skutkový stav. Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Správce daně posuzuje věrohodnost důkazních prostředků a rozhodne o jejich osvědčení jako důkazu. Myšlenkové závěry o pravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věcí pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Vnitřní přesvědčení o nepravdivosti či nevěrohodnosti svědecké výpovědi je výsledkem logického myšlenkového postupu vycházejícího z posouzení objektivních

⁴⁹ Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “SŘS”).

skutečností vnějšího světa (skutkových okolností), zjištěných v konkrétní posuzované věci, jako např. rozporů ve výpovědi svědka, jakož i rozporů mezi výpovědí svědka (jejím obsahem) a jinými provedenými důkazy, způsobu jeho výpovědi, jeho osobního (nikoliv obecně postulovaného) vztahu k věci nebo k daňovému subjektu.“

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2001 č. j. 22 Ca 393/2000

Zásada je tak plně na správním uvážení rozhodujícího správce daně, jakou důkazní sílu jednotlivým důkazním prostředkům přisoudí. Z uvedeného ovšem neplyne, že by zásada volného hodnocení důkazů, z nezbytné absence právních pravidel hodnocení plynoucí, umožňovala by v tomto ohledu jakoukoliv libovůli správce daně. Správní uvážení musí být konstruováno na základech formální logiky, musí být konzistentní a nesmí v něm být vzájemný rozpor.

Při hodnocení důkazů vždy musí jít o systematický a komplexní přístup správce daně. Přestože není implicitně právní normou stanoveno, jak má správce daně při hodnocení uvažovat, esenciálním požadavkem by vždy měla být vedle lidských a profesních zkušeností rozhodujícího pracovníka správce daně pravidla logického myšlení, které tradiční logika vymezuje do obecných a základních logických zásad.

V zásadě volného hodnocení důkazů se používají dva termíny, které svým významem jsou značně odlišné, a to pojem důkaz a důkazní prostředek. Pro účely správného výkladu tak bude nezbytné zohlednit závěry teorie práva, která pojmy důkaz a důkazní prostředek interpretuje odlišně. Obecně lze konstatovat, že pojem důkazní prostředek je procesní forma, kterou využívá správce daně k poznání právně relevantních právních skutečností, jež mají být jako předmět dokazování zjištěny a prokázány. Na základě důkazních prostředků si správce daně zajišťuje důkazy z pramene důkazů. Zdrojem důkazů jsou nositelé informací, z nichž čerpá poznatek, který je předmětem dokazování. Půjde především o osoby např. daňový subjekt, znalec, svědek nebo půjde o věci např. listiny veřejné či soukromé či jiné věcné důkazy. Naproti tomu důkazy představují přímé poznatky získané za pomoci důkazních prostředků z pramene důkazů o

právně relevantních skutkových okolnostech, které jsou předmětem důkazního řízení.⁵⁰

Jako příklad jde uvést situaci, kdy konkrétní osoba při svědecké výpovědi vypoví, že v přesně vymezeném dni osobně předala zboží daňovému subjektu, je pramenem důkazu svědek sám. Důkazním prostředkem je jeho svědecká výpověď, jejíž průběh je náležitě upraven právním předpisem. Tvrzení svědka je důkazem toho, že existuje zboží, které bylo konkrétního dne předáno daňovému subjektu. Uvedený důkaz pak bude správcem daně hodnocen při samotném průběhu dokazování.

„Zásada volného hodnocení důkazů znamená, že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není např. povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené daňovým subjektem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit a tedy i vyloučit ze svého rozhodování.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101

Na základě zásady volného hodnocení důkazů tak správce daně hodnotí jednotlivé důkazy. K těmto důkazům přiřazuje odlišný stupeň věrohodnosti na straně jedné a významnosti na straně druhé. U významnosti je třeba rozlišovat především, co důkazy prokazují, tj. zda přímo právní povinnost osoby zúčastněné na správě daní či jen jeho méně významnou okolnost. A taktéž zda se jedná o důkazy přímé či nepřímé. Ačkoli to ze zásady volného hodnocení neplyne, platí již s ohledem na soudní judikaturu, jež tyto skutečnosti respektuje, privilegování některých důkazních prostředků. Půjde zejména o veřejné listiny. Tyto listiny obvykle deklarují, že jde o akt toho, kdo listinu vydal, a není-li dokázán opak, i pravdivosti toho, co je v nich napsáno. Jde o vyvratitelnou právní domněnku. Výsledným aktem dokazování je pak deklarace skutkového děje a stavu, který se má za prokázaný a tudíž uskutečněný.

⁵⁰ Srov. Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2., rozšířené vyd. Praha: C. H. Beck, 2003.

V procesu dokazování správce daně sám určuje, nakolik je zdroj důkazu věrohodný a důkaz z něj získaný významný. Tímto postupem posuzuje každý důkaz jednotlivě. Důkazu pocházejícímu z nevěrohodného zdroje pak bude v rámci procesu dokazování přisouzena mnohem menší váha, než důkazu pocházejícímu z pramene důkazu věrohodnějšího. Věrohodnost je přitom nutné poměřovat ve všech vzájemných souvislostech, přičemž nelze o žádném zdroji důkazu a priori konstatovat, že je pramenem důkazu nevěrohodným. Všechny důkazy s různými stupni věrohodnosti pak správce daně posuzuje ve vzájemné souvislosti. Za situace, že si některé důkazy odporují, bude zpravidla dána přednost těm důkazům, které mají vyšší stupeň významnosti či věrohodnosti. Ne vždy to musí být pravidlem, a to zejména tam, kde na jedné straně bude stát jeden věrohodný důkazní prostředek vysoké významnosti, ovšem proti němu bude hovořit větší množství věrohodných důkazních prostředků nižšího stupně významnosti. Bude tak vždy na správci daně, aby se s těmito rozpory logickým a přezkoumatelným způsobem vypořádal. Nelze však žádný ze získaných důkazů zcela ignorovat. Takovýto postup by vždy zatížil konečné rozhodnutí vadou nepřezkoumatelnosti.

„Zásada volného hodnocení důkazů mimo jiné znamená, že jednotlivým důkazům je přisuzována určitá hodnota závažnosti (důležitosti), hodnota zákonnosti a hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Přiznal-li soud jednomu z důkazních prostředků povahu nezvratného důkazu (přitom nehodnotil ostatní důkazní prostředky a další skutečnosti, které v daňovém řízení vplynuly a které byly obsaženy ve správním spise), aniž by jeho rozhodnutí obsahovalo úvahy, které soud k učiněným skutkovým a právním závěrům vedly, je takové rozhodnutí nepřezkoumatelné pro nedostatek odůvodnění.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 104/2006

„Je zcela nedostatečné pouze uvést skutková zjištění spolu s výčtem důkazních prostředků a následně obecně konstatovat, že důkazy byly hodnoceny v souladu se zásadou volného hodnocení důkazů a vyslovit konečný závěr.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 9 Afs 8/2007

„Ze zprávy o daňové kontrole (§ 16 odst. 8 ZSDP) musí být zřejmé, jaké důkazní prostředky byly v řízení předloženy, jak byly hodnoceny, popřípadě zda a proč považoval správce daně jejich množství za nedostatečné.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. I Afs 55/2005

V procesu dokazování může být vycházeno pouze z důkazů, které vzešly ze zákonných důkazních prostředků. Správce daně má tímto povinnost zkoumat, zda-li důkazní prostředky byly opatřeny či získány v souladu s právními předpisy. Pokud dojde k závěru, že nikoliv, musí je z dokazování vyloučit, a tudíž k nim nemůže nikterak přihlídnout.

Správce daně je v rámci procesu dokazování povinen přihlížet ke všemu, co při správě daní vyšlo najevo. Zohledněna tak musí být každá právní skutečnost, která může mít vliv na konečné rozhodnutí ve věci. Nelze připustit opomenutí či ignorování jakýchkoliv významných právních skutečností, které jsou správci daně známy. Pouze výjimku tvoří důkazní prostředky opatřené v rozporu s právními předpisy. Pro účely přezkoumatelnosti by však i tyto měly být součástí odůvodnění, proč k nim nemohlo být při procesu dokazování přihlédnuto.

V rozporu se zásadou volného hodnocení důkazů je takový postup správce daně, který nepřihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo, pokud toto svědčí ve prospěch osoby zúčastněné na správě daní. Jestliže tedy ve zprávě o daňové kontrole nejsou zohledněna ta svědectví a jiné důkazní prostředky, které svědčí o tom, že tvrzení osoby zúčastněné na správě daní jsou pravdivá, přičemž správce daně tyto důkazní prostředky před osobou zúčastněné na správě daní v rozporu se zákonem zatají a neumožňuje mu se s nimi seznámit, jde o nezákonný postup správce daně, který bude mít za následek nepřezkoumatelnost rozhodnutí správce daně ve věci samé.

Zásadě volného hodnocení důkazů se věnovala mnohokrát soudní praxe Ústavního soudu, Nejvyššího správního soudu a Krajských soudů.

„Zásada volného hodnocení důkazů tudíž neznamená, že by soud ve svém rozhodování (v úvahách nad ním) měl na výběr, které z provedených důkazů vyhodnotí a které nikoli, nebo o které z provedených důkazů své skutkové závěry (zjištění) opře, a které opomene.

Důkaz v řízení provedený nelze obecným soudem v rozhodnutí (jeho odůvodnění) opomenout jen proto, že sám o sobě je v rozporu s tím, co tento soud - s ohledem na své závěry stran skutkových zjištění plynoucích z jiných důkazů - pokládá za skutečnosti prokázané; takovéto opomenutí je zcela zřetelným a současně i protiústavním porušením zásad stran hodnocení důkazů.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 06. 1997, č. j. III. ÚS 95/97

„...hodnocení důkazů je věcí volné úvahy správce daně. Pouze tento posuzuje, zda má být nějaká skutečnost považována za prokázanou a v rámci této úvahy posuzuje, zda provedené důkazy jsou dostačující, nebo i zda je nutno je doplnit. Předmětem hodnocení je jednak každý důkazní prostředek samostatně, co do jeho věrohodnosti, pravosti, průkaznosti, a jednak veškeré důkazní prostředky ve vzájemných souvislostech.

....při uplatňování daňových zákonů se bral v úvahu skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti, rozhodné pro stanovení daně v případě, kdyby tento obsah překrývalo nejasné, formálně právní ustanovení, které by bylo s ním v rozporu.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 3. 1998, č. j. II. ÚS 387/97

„Při hodnocení shromážděných podkladů v souladu se zásadou vyjádřenou v ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků nelze vycházet jen z některých zjištění a opomíjet obsah jiných písemností. Jestliže je listinnými důkazy prokázáno, že zboží pro daňový

subjekt bylo dopraveno do tuzemska a propuštěno do celního režimu volného oběhu a jestliže tento daňový subjekt uhradil clo a daň z přidané hodnoty vyměřené z tohoto zboží, pak závěr, že se jedná o fiktivní obchod, není logický.“

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998 č. j. 10 Ca 72/98-20

„Právní věta a):

Podle ust. § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků při rozhodování hodnotí správce daně důkazy podle své úvahy, a to každý jednotlivě a všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti. Přitom přihlíží ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. Tzn., že je zcela v pravomoci správce daně posoudit závažnost jednotlivých důkazních prostředků. Není povinen vzít v úvahu všechny důkazy navržené poplatníkem, neboť má právo je nejprve samostatně posoudit, a tedy i vyloučit ze svého rozhodování.

Právní věta b):

Podle ust. § 31 odst. 8 písm. c) zákona o správě daní a poplatků správce daně prokazuje skutečnosti, které osvědčují nevěrohodnost, neprůkaznost, neúplnost a nesprávnost účetní evidence. Naopak podle odst. 9 citovaného ustanovení je daňový subjekt povinen doložit všechny údaje, které uvádí v daňovém přiznání nebo hlášení a dále vše, k čemu ho vyzve správce daně v průběhu daňového řízení. Jestliže daňový subjekt neprokáže v daňovém řízení jím tvrzené skutečnosti, jak mu ukládá citované ustanovení, nelze dovodit, že by rozhodnutí správce daně bylo vzdáno na základě neúplných skutkových zjištění.“

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 1998 č. j. 22 Ca 571/97-40

„Provedení důkazu veřejnou listinou nezprošťuje správce daně jeho povinnosti, která vyplývá z obecného ustanovení § 2 odst. 3 zákona o správě daní a poplatků, tj. povinnosti hodnotit důkazy jednotlivě a také všechny důkazy v jejich vzájemné souvislosti a přihlížet

přítom ke všemu, co v daňovém řízení vyšlo najevo. To vyplývá také z ustanovení § 31 odst. 4 citovaného zákona, kde veřejné listiny jsou vedeny mezi důkazními prostředky, jimiž lze ověřit skutečnosti rozhodné pro stanovení daňové povinnosti. Nejde tedy o důkazní prostředek, který by činil zbytečnými provádění jiných důkazů. “

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 1996 č. j. 15 Ca 512/95-10

„Hodnocením důkazů se rozumí myšlenková činnost správce daně, kterou je provedeným důkazům přisuzována hodnota závažnosti (důležitosti) pro rozhodnutí, hodnota zákonnosti a posléze hodnota pravdivosti (věrohodnosti). Při hodnocení důkazů z hlediska jejich závažnosti (důležitosti) správce daně určuje, jaký význam mají jednotlivé důkazy pro jeho rozhodnutí a zda o ně může opřít svá skutková zjištění (zda jsou pro správné stanovení daňové povinnosti upotřebitelné). Důkazy, které jsou pro rozhodnutí bezvýznamné, se dále nezabývá. Při hodnocení důkazů po stránce jejich zákonnosti zkoumá správce daně, zda důkazní prostředky byly získány (opatřeny) způsobem odpovídajícím obecně závazným právním předpisům nebo zda v tomto směru vykazují vady (zda jde o důkazy zákonné či nezákonné). K důkazním prostředkům, které byly získány v rozporu s obecně závaznými právními předpisy, správce daně nepřihlédne. Hodnocením důkazů z hlediska jejich pravdivosti pak správce daně dochází k závěru, které skutečnosti, o nichž důkazy (pro rozhodnutí významné a zákonné) podávají zprávu, lze považovat za pravdivé (dokázané) a které nikoliv.

Pro hodnocení důkazů v daňovém řízení z hlediska jejich pravdivosti (věrohodnosti) zákon č. 337/1992 Sb., jak vyplývá z výše uvedeného, nepředepisuje formální postup a ani neurčuje váhu jednotlivých důkazů tím, že by některým důkazům přiznával vyšší pravdivostní hodnotu, nebo naopak určitým důkazním prostředkům důkazní sílu zcela nebo zčásti odpíral. Na rozdíl od tzv. legální (formální) důkazní teorie, která znamenala zmechanizování procesu hodnocení důkazů, neboť předem stanovila jejich hierarchii a způsob hodnocení, ponechává § 2 odst. 3 SpDP postup při hodnocení důkazů úvaze správce daně.

Prisuzování hodnoty pravdivosti jednotlivým důkazům se děje jejich zhodnocením jednotlivě i v jejich vzájemné souvislosti. Myšlenkové závěry o pravdivosti či nepravdivosti důkazů, k nimž správce daně dospěl, proto nepředstavují akt jeho libovůle a nejsou ani věci pouhého osobního dojmu či obecné úvahy. Vnitřní přesvědčení o nepravdivosti či nevěrohodnosti svědecké výpovědi je výsledkem logického myšlenkového postupu vycházejícího z posouzení objektivních skutečností vnějšího světa (skutkových okolností), zjištěných v konkrétní posuzované věci, jako např. rozporů ve výpovědi svědka, jakož i rozporů mezi výpovědí svědka (jejím obsahem) a jinými provedenými důkazy, způsobu jeho výpovědi, jeho osobního (nikoliv obecně postulovaného) vztahu k věci nebo k daňovému subjektu apod.

Zásadě volného hodnocení důkazů, která je v tomto ustanovení vyjádřena, proto neodpovídá takový způsob hodnocení, kdy je předem označena za nezpůsobilý důkazní prostředek svědecká výpověď jen proto, že svědek má obchodní, pracovní, ekonomický, rodinný nebo jiný vztah k daňovému subjektu. Povinnost vypovídat v daňovém řízení jako svědek spojuje § 8 odst. 1 SpDP s každou osobou a nikoliv jen s tou, která nemá k daňovému subjektu žádný poměr.“

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2000 č. j. 22 Ca 502/99

5.10. Zásada legitimního očekávání

Zásadu legitimního očekávání lze charakterizovat tak, že správce daně má dbát, aby při rozhodování skutkově shodných nebo podobných případů nevznikaly nedůvodné rozdíly. Jedná se přímo o princip, mající svůj ústavní základ. Uvedená zásada legitimního očekávání je projevem ústavního principu rovnosti v právech a v důstojnosti a souběžně rovnosti před zákonem, jakož i zákazu diskriminace.

„....dovolávat se práva nebyť diskriminován, jakož i legitimního očekávání, je třeba vždy ve spojení s konkrétním právem, ve vztahu k němuž by případně k diskriminaci mohlo dojít.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 4 Aps 3/2005-35

Zásada legitimního očekávání souvisí s požadavkem právní jistoty osob zúčastněných na daňovém řízení. Požadavek legitimního očekávání byl dříve spojován především s aplikační činností soudů, ovšem nic nemění na jeho závaznosti pro správce daně. Již v minulosti se vyjadřoval Ústavní soud v tom smyslu, že tato zásada je jedním ze znaků právního státu.

„...ke znakům právního státu a mezi jeho základní hodnoty patří neoddělitelně princip právní jistoty (čl. 1 odst. 1 Ústavy), jehož nepominutelným komponentem je nejen předvídatelnost práva, nýbrž i legitimní předvídatelnost postupu orgánů veřejné moci v souladu s právem a zákonem stanovenými požadavky. Podstatou uplatňování veřejné moci v demokratickém právním státě je princip dobré víry jednotlivce ve správnost aktů veřejné moci a ochrana dobré víry v nabytá práva konstituovaná akty veřejné moci, ať už v individuálním případě plynou přímo z normativního právního aktu nebo z aktu aplikace práva.“

Nález Ústavního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. II. ÚS 487/03

Nejvyšší správní soud ve své aplikační praxi upozornil také na komponentu předvídatelnosti práva.

„Vycházejíce z principů legitimního očekávání a právní jistoty, nelze akceptovat takový závěr, který adresátovi právních norem bere určité právo, garantované zákonem, jen výkladem, provedeným s odkazem na podzákonný předpis. Jak ostatně opakovaně zdůraznil Ústavní soud (viz např. nález sp. zn. Pl. ÚS 31/03, in: Sbírka nálezů a usnesení,

sv. 32, str. 143 a násl.), předvídatelnost práva je jedním ze základních znaků prvků principu právní jistoty, bez jehož respektování si nelze demokratický právní stát představit.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2007, sp. zn. 5 Afs 182/2006-139

Princip legitimního očekávání byl také závazný již před přijetím nového DŘ. Důvodem je jeho ústavněprávní a mezinárodněprávní základ, a to s jeho uznáním jako jednoho z principů uplatňujících se při výkonu veřejné moci v právním státě. K uvedenému zaujal Ústavní soud stanovisko.

„....protože jedním ze základních ústavních principů rozhodovací činnosti státních orgánů je její předvídatelnost, nemůže Ústavní soud přijmout citovanou námitku ... již proto, že by odporovalo tomuto principu, jestliže by ministerstvo postupovalo ve skutkově zcela identických případech a za obsahově srovnatelné zákonné úpravy způsobem naprosto odlišným.“

Nález Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, č. j. I. ÚS 146/03

K ústavnímu základu se vyjádřil také Nejvyšší správní soud.

„Ústavní soud v posledních letech také bez váhání přiznal ústavní ochranu legitimnímu očekávání jako základnímu právu v mnoha případech. V nálezu sp. zn. III. ÚS 252/04 Ústavní soud připomenul, že k neoddělitelným znakům právního státu patří také předvídatelnost práva a ochrana oprávněné důvěry v právo, nazývaná také oprávněným legitimním očekáváním. V nálezu č. 120/2004 ve svazku 34 Sb. ÚS shledal Ústavní soud v „povinnosti neohrožovat důvěru osob v akty veřejné moci“ ústavní princip. Podobně srov. nálezy sp. zn. I. ÚS 353/04, II. ÚS 37/04, Pl. ÚS 6/05, I. ÚS 437/03, Pl. ÚS 50/04 (který označil princip legitimního očekávání i za obecný princip komunitárního práva), stanovisko Pl. ÚS-st. 21/05 a další...

...Nejvyšší správní soud nemá důvod zpochybňovat, že takový právní princip platí obecně pro obor práva správního a pro činnost správních orgánů v České republice. Proto soud ochrání účastníka, který v dobré víře očekává, že příslib určitého užití volného správního uvážení, učiněný správním orgánem, bude dodržen, splní-li účastník podmínky správním orgánem stanovené.

Jen pro úplnost Nejvyšší správní soud připomíná, že obdobným způsobem nahlíží na princip legitimního očekávání již po několik desítek let také Soudní dvůr ES, zejm. pro obor hospodářských aktivit. “

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004-83

Níže uvedený rozsudek sice směřuje k aplikační činnosti soudů, přesto jeho dopady směřují i pro oblast výkonu daňové správy.

„Princip předvídatelnosti rozhodování v podstatě znamená, že účastníci právních vztahů mohou legitimně očekávat, že státní orgány budou ve skutkově a právně srovnatelných případech rozhodovat v celkovém vyznění stejně; jestliže stejný senát téhož krajského soudu rozhoduje o procesně zcela srovnatelných případech odlišně, a to bez jakékoliv výslovného racionálního odůvodnění, dopouští se jurisdikční libovůle, která odporuje základnímu principu materiálního právního státu, jímž je předvídatelnost rozhodování státních orgánů.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004-83

Lze tedy shrnout, že na základě této zásady je povinností správce daně postupovat tak, aby skutkově obdobné případy byly v procesu aplikace rozhodovány shodně. Za situace, kdy se správce daně dozví, že skutkově obdobný případ již on či jiný správce daně rozhodl nějakým způsobem, je povinen tuto skutečnost patřičně zohlednit. Zásada legitimního očekávání ovšem neznamena absolutní rigiditu, tj. neměnnost rozhodování.

Může nastat situace, že bude existovat rozhodnutí správce daně, od kterého se bude nutné odchýlit, byť při podobném skutkovém stavu a stejné zákonné úpravě.

Zásada legitimního očekávání se neuplatňuje pouze v rámci státu. V současnosti dochází k dopadům komunitárního práva, a to prostřednictvím harmonizačních aktů do vnitrostátních právních řádů. Jako příklady lze uvést dopady do oblasti celních předpisů či oblasti daně z přidané hodnoty, které jsou velmi intenzivně harmonizované, a proto je nutné zohlednit také závěry nejenom Evropského soudního dvora, ale také závěry soudů a správních orgánů jiných členských států, jsou-li tyto správci daně k dispozici a zakládají-li se na podobném skutkovém a právním základu.

5.11. Zásada materiální pravdy

Správa daní byla vždy koncipována na zásadě materiální pravdy, tj. při uplatňování daňových zákonů se bere vždy pouze skutečný obsah právního úkonu, nikoliv jeho formální označení. Pro správce daně je tedy vždy zavazující skutečný obsah právního úkonu před zastřeným stavem formálně právním. Z uvedeného vyplývá, že správce daně pro účely správy daní je vždy povinen zkoumat skutečný obsah právního úkonu, je-li pro daňové řízení rozhodný. Za situace, že správce daně chce vyjít z toho, že nějaký právní úkon je zastřený stavem formálně právním, tj. úkonem dissimulovaným, musí uvedenou skutečnost sám v důkazním řízení náležitě prokázat a současně nese ohledně této zásady důkazní břemeno.

Právní úkon zastřený stavem formálně právním bývá v praxi často zaměňován s obcházením zákona či zneužitím práva, a to z důvodů podobných následků pro správu daní, kdy správce daně může vycházet z jiného skutkového stavu, než jaký je osobou zúčastněnou na správě daní deklarován a formálně podložen.

5.11.1. Dissimulace právních úkonů

Dissimulované právní úkony byly předmětem nemalé pozornosti soudní praxe při přezkoumávání daňových rozhodnutí. Podmínkou, aby právní úkon mohl být posuzován jako úkon jiným právním úkonem zastřený, je zejména to, aby projevená vůle stran tomuto zastřenému úkonu vůbec odpovídala, a potom také, aby byly naplněny podmínky platnosti uvedeného zastřeného právního úkonu. Soudní praxe tak dospěla k závěru, že právní úkon lze požadovat za zastřený jiným právním úkonem pouze za podmínky, když tento zastřený právní úkon je identifikovatelný, odpovídá projevené vůli účastníků a je platný.

Problematika dissimulovaných právních úkonů byla teoreticky velmi důkladně a dlouhodobě diskutována a prakticky aplikována zejména v oblasti občanského práva hmotného. S ohledem na jednotnost přístupu k týmž právním institutům v celém právním řádu lze proto závěry, k nimž dospěla civilistika a soukromoprávní judikatura, sotva ignorovat.

„Dissimulované právní úkony bývají traktovány v rámci výkladů o náležitostech právních úkonů, konkrétně v rámci výkladů o náležitostech vůle, projevu vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Náležitosti poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; nedostatkem této náležitosti je potom neshoda vůle a jejího projevu, která může být jednak jednostranná či dvoustranná (společná) a jednak vědomá nebo nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu jde při dvoustranném právním úkonu tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom ví. Strany tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí. Shodují se jejich vůle a jejich projevy, ale chybí shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. V rámci společné vědomé neshody mezi vůlí a projevem se potom rozlišuje mezi tzv. absolutní simulací (či prostě simulací), kdy strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít právní úkon vůbec žádný, a tzv. relativní simulací (či dissimulací), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný (např. předstírají koupi a prodej, aby zastřeli darování). Předstíraný (simulovaný) úkon trpí jednak neshodou vůle a projevu a jednak nedostatkem

*vážnosti vůle, a je proto neplatný. Platnost zastřeného (dissimulovaného) právního úkonu se posoudí samostatně. Sama dissimulace není protiprávní, a proto pokud zde není jiný důvod neplatnosti, jímž často bývá porušení či obcházení např. právě daňových předpisů, je zastřený právní úkon platný. Má tedy platit to, co účastníci chtěli zastírat, a ne to, co nechtěli a předstírali.*⁵¹

Uvedený závěr lze také deklarovat již s předválečné judikatury.

„Jednání na oko (§ 916 obč. zák.) záleží v tom, že strany v obapolném srozumění činí na venek projevy vůle, neodpovídající jejich pravé vůli, jak ji mezi sebou projevily. Slouží-li takové předstírání vůle k zastření jiného stranami skutečně zamýšleného právního jednání, posuzuje se toto jednání podle své pravé povahy.“

Rozsudek Nejvyššího soudu ČSR 18. 03. 1932, sp. zn. Rv I 2217/30

Současná judikatura Ústavního soudu a Nejvyššího správního soudu k problematice vymezení právního institutu disimulace právního úkonu konstatovala následující.

„Podmínkou, aby úkon mohl být posouzen jako úkon jiným úkonem zastřený, je zejména to, aby vůle stran tomuto zastřenému úkonu vůbec odpovídala, a potom také, aby byly splněny podmínky platnosti tohoto zastřeného úkonu.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, č. j. II. ÚS 1584/07

⁵¹ Kaniová L., Schillerová A. Správa daní úplné znění zákona, komentář, judikatura. Praha: ASPI, 2005, s. 19 – 20.

„Dissimulované právní úkony je v prvé řadě třeba vykládat zejména ve světle pojednání o náležitostech právních úkonů, náležitostech vůle a náležitostech poměru mezi vůlí a projevem vůle. Základním východiskem pak v této souvislosti nepochybně musí být ta skutečnost, že klíčovou náležitostí poměru mezi vůlí a projevem vůle je shoda; naopak nedostatkem uvedené náležitosti je pak neshoda vůle a jejího projevu, která může být na jedné straně jednostranná či dvoustranná a z hlediska jiného základního dělicího kriteria vědomá či nevědomá. O společnou vědomou neshodu vůle a jejího projevu při dvoustranném právním úkonu jde přitom tehdy, pokud mezi vůlí a projevem obou stran je stejná neshoda a obě strany o tom vědí. Jinak řečeno, strany takto jednající tedy ve vzájemné shodě projevují něco jiného, než ve skutečnosti chtějí, shodují se jejich vůle a projevy takové vůle, chybí ale shoda mezi jejich společnou vůlí a jejich vzájemnými shodnými projevy. Teorie přitom v rámci zmíněné společné vědomé neshody mezi vůlí a jejím projevem rozlišuje jednak tzv. (absolutní) simulaci – strany předstírají, že uzavírají určitý úkon, ač ve skutečnosti nechtějí uzavřít žádný právní úkon – a jednak tzv. relativní simulaci (dissimulaci), kdy strany předstíráním uzavření jednoho právního úkonu zastírají právní úkon jiný. Zatímco předstíraný (simulovaný) právní úkon trpí jak neshodou vůle a projevu, tak i nedostatkem vážnosti vůle, a je proto neplatný, platnost zastíraného (dissimulovaného) právního úkonu je třeba posoudit samostatně. Samotná disimulace obecně přitom není v rozporu s právem a sama o sobě nezpůsobuje neplatnost právního úkonu. Zjednodušeně řečeno má tedy platit to, co účastníci chtěli a zastírali, a ne to, co nechtěli a předstírali.“

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. I Afs 73/2004-89

„Rozšířený senát uvedl především, že o zastírání (disimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující, a ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy

účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Rozšířený senát dále zdůraznil, že povinností finančních orgánů je v případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.

Otázkou výkladu § 2 odst. 7 daňového řádu se Nejvyšší správní soud zabýval již v minulosti; dospěl tehdy (srov. např. rozsudek ze dne 31. 3. 2004, č. j. 5 Afs 22/2003 - 55, nebo rozsudek ze dne 30. 4. 2004, č. j. 4 Afs 18/2003 - 127 – oba na www.nssoud.cz) k závěru, že při aplikaci § 2 odst. 7 daňového řádu správce daně nezkoumá vůli daňového subjektu simulovat právní úkon a jím založený právní vztah, resp. dostatek vážné vůle účastníků právního úkonu, kteří nemínili uskutečnit to, co pouze předstírali. Podstatné je, zda řádně zjištěný skutkový stav jednoznačně určil skutečný obsah vzniklého právního vztahu. Tento závěr však byl překonán rozhodnutím rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, č. j. 1 Afs 73/2004 - 89. Rozšířený senát uvedl především, že o zastírání (disimulaci) ve smyslu § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost. Zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující, a ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu tak nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona. Rozšířený senát dále zdůraznil, že povinností finančních orgánů je v případě aplikace § 2 odst. 7 daňového řádu uvést nejen zjištěný, formálně právním úkonem zakrývaný skutečný stav, ale i přezkoumatelným způsobem uvést úvahy, které je k takovému závěru vedly, včetně označení a zhodnocení důkazů, o které svá zjištění opírají.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 1 Afs 75/2004-67

„Ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu nemůže dopadat na případy, kdy projev a vůle jsou ve shodě, tedy účastníci mají skutečný zájem učinit právní úkon, činí tak však z důvodu obcházení zákona.

O zakrývání (dissimulaci) ve smyslu ustanovení § 2 odst. 7 daňového řádu může jít jen tehdy, pokud účastníci předstírají (simulují) určitý právní úkon, ač jej nechtějí, a zastírají tím právní úkon jiný, který ve skutečnosti chtějí, popř. jím zastírají jinou právní skutečnost; zkoumání poměru mezi vůlí a projevem vůle účastníků právního vztahu je proto pro použití tohoto ustanovení určující.“

Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. I Afs 73/2004.

Shodný závěr deklaruje i současná judikatura krajských soudů.

„Podle ustanovení § 2 odst. 3 zákona č. 337/1992 Sb., v platném znění je správce daně i žalovaný oprávněn posoudit důkazy podle své úvahy, což v zásadě znamená, že právní úkon simulovaný může být z daňového hlediska posuzován podle svého obsahu, nikoli podle formy.

K tomu, aby byl právní úkon platný, je podle § 37 občanského zákoníku nezbytné, aby projevená vůle byla nejen svobodná, ale i vážná, což znamená, že úmysl účastníků právního vztahu musí skutečně směřovat k vyvolání právních účinků, které jsou s jejich projevem vůle spojeny. O vážnou vůli se nemůže jednat v případech simulovaných právních úkonů. Právě simulace je takovým případem, kdy účastníci účinky spojené s projevem vůle vyvolat nechtějí, ale pouze je předstírají. Nedostatek vážnosti vůle je postižen sankcí spočívající v podobě absolutně neplatného právního úkonu.

Tato občanskoprávní úprava náležitostí právních úkonů platí i pro obchodněprávní vztahy. Simulované právní úkony, které spočívají v předstírání obchodního případu v právních vztazích mezi jeho účastníky, patří ke kvalifikovaným formám obcházení zákona. Simulované právní úkony jsou v oblasti obchodněprávních vztahů neplatné.

Kromě práva občanského a práva obchodního vyskytují se simulované právní

úkony i v oblasti daňového práva. Bylo-li uzavření smlouvy předstíráno za účelem jakékoliv formy daňového zvýhodnění, příp. daňového úniku, byla smlouva uzavřena v rozporu se zákonem a pro správce daně nemohlo být rozhodující, že žalobce uplatněný nárok na odpočet daně doložil po stránce formální perfektním daňovým dokladem. Rozhodující bylo, že uplatněný nárok nebyl stvrzen po stránce faktické.“

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 1998, č. j. 29 Ca 157/97-35

Pokud je listinnými důkazy prokázáno, že kupující od kupní smlouvy, podle níž koupil vozidlo, nikdy neodstoupil, stále je používal a prodal je zcela jinému subjektu až v pozdější době, je nutno posuzovat skutečný obsah právního úkonu, a to jak odstoupení od kupní smlouvy, tak i následné uzavření kupní smlouvy, v kontextu dalších právních úkonů, které byly ve vztahu k předmětu kupní smlouvy činěny, pokud z nich lze dovodit, že se ve skutečnosti jednalo o předstírané odstoupení od kupní smlouvy a stejně tak předstíraný následný prodej předmětu kupní smlouvy za podstatně nižší cenu snižující tak příjmy prodávajícího.

Zásada formulovaná v ust. § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků představuje derogaci účinností zastřených (simulovaných) právních úkonů, což znamená, že stav skutkový má přednost před stavem formálně právním. Zásada tedy umožňuje nepřihlížet k simulovaným právním úkonům, které jsou formálně upraveny tak, že se fakta představují odlišně od skutečnosti, za účelem snížení daňové povinnosti.

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 3. 1997, č. j. 10 Ca 134/96-24

Jsou-li jednou kupní smlouvou v jeden okamžik převáděny nemovitosti (resp. jejich ideální poloviny) téměř kupci, kupní cena každé ideální poloviny nemovitostí je však stanovena odlišně ve výrazném nepoměru, a to právě tak, aby výsledkem byla nulová daňová povinnost, ačkoliv je nepochybné, že hodnota ideálních polovin nemovitostí je ve stejný okamžik vždy stejná, je správní orgán oprávněn aplikovat jednu ze základních zásad daňového řízení, tj. že při uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či

vybírání daně, pokud je zastřen stavem formálně právním a liší se od něho.

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 1997, č. j. 28 Ca 56/97-17

V následujících dvou judikátech je navíc prolomena obvyklá praxe správců daně, kdy užívají zásadu neformálnosti pouze jednostranně. Správci daně často užívají tohoto ustanovení pouze v případech, kdy má dojít ke zvýšení daňové povinnosti osob zúčastněných na správě daní. Pokud by užitím zásady neformálnosti mělo dojít ke snížení daňové povinnosti osob zúčastněných na správě daní, správci daně k tomu obvykle nepřihlíží, a ze své vůle daňovou povinnost těmto osobám nesníží.

*„Ze zásady uvedené v § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, plyne, že v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně bez ohledu na to, zda je skutečný stav zastřen stavem formálně právním. **Tuto zásadu musí správce daně respektovat i tehdy, svědčí-li ve prospěch daňového subjektu.**“*

Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 11. 2003 sp. zn. 15 Ca 31/2001⁵²

„Jak již v rozsudku ze dne 9. 12. 2004, č. j. 7 Afs 22/2003-109, Nejvyšší správní soud konstatoval, přerušení prekluzivní lhůty nemůže způsobit jakýkoli úkon, nýbrž pouze takový, který směřuje k vyměření daně nebo jejímu dodatečnému stanovení. Také obsah tohoto úkonu je nutno posuzovat podle hledisek stanovených zákonem o správě daní a poplatků, zejména pak § 2 odst. 7 zákona o správě daní a poplatků, podle něhož při

⁵² Tento judikát nabývá většího významu z důvodu jeho uveřejnění ve Sbírce rozhodnutí Nejvyššího správního soudu. Je-li v této sbírce uveřejněn rozsudek Krajského soudu, znamená to, že je mu přiřazena vysoká váha a jeho význam se může stavět na roveň rozhodnutí Nejvyššího správního soudu.

uplatňování daňových zákonů v daňovém řízení se bere v úvahu vždy skutečný obsah právního úkonu nebo jiné skutečnosti rozhodné pro stanovení či vybrání daně, pokud je zastřený stavem formálně právním a liší se od něho. “

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005

5.11.2. Obcházení zákona

Správce daně může vedle disimulace právních úkonů pohlížet na právní úkony obcházející zákon (jednání in fraudem legis). Zatímco při dissimulaci právních úkonů se daňové subjekty snaží něco předstírat, tzn. jednají jen na oko, tak při obcházení zákona k předstírání vůbec nedochází. Jednání in fraudem legis je právním jednáním se shodnou vůlí a projevem této vůle všech subjektů vztahu.

Za předpokladu, že kvalifikujeme právní úkon jako úkon in fraudem legis, není zde rozhodující úmysl účastníků (o to více se zde nevyžaduje, aby úmyslem účastníků bylo obejít právní normu), ale rozhodující je objektivní výsledek právního úkonu (tj. obejítí práva).

Právní úkon obchází právní normu, jestliže neporušuje přímo zákaz daný touto normou, ale je v rozporu se smyslem a cílem určitého ustanovení normy.

„Obcházení zákona spočívá ve vyloučení závazného pravidla záměrným použitím prostředku, který sám o sobě není zákonem zakázáný, v důsledku čehož se uvedený stav stane z hlediska pozitivního práva nenapadnutelným. Jednání in fraudem legis představuje postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby záměrně dosáhl výsledku právní normou nepředvídaného a nežádoucího. “

Nález Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003 č.j. II. ÚS 119/01

„Chování in fraudem legis spočívá v tom, že se někdo chová nikoliv v rozporu s právní normou, tj. contra legem, ale tak, aby právní normou záměrně dosáhl výsledku nepředvídaného a nežádoucího. Takové chování může spočívat zejména ve využití mezery v právu či určité nejasnosti v zákoně. Vždy bude třeba zvážit, zda se nejedná o chování mlčky dovolené praeter legem.“⁵³

Definování mezi mezi jednáním in fraudem legis a racionálním ekonomickým jednáním, kdy daňový subjekt minimalizuje své daňové povinnosti plynoucí z podnikatelské činnosti, tj. secundum legem či praeter legem, je leckdy velmi nezřetelná. Je tomu tak z důvodu, že účelem daňových zákonů, je chránit zájmy státu, tzn. na základě zákona vybrat daň v maximální výši, kdežto úmyslem každého racionálně jednajícího daňového subjektu je odvést do státní pokladny daňovou povinnost v co možná nejnížší výši. Z uvedeného zde vznikají protichůdné zájmy mezi správcí daně a daňovými subjekty, kdy správci daně vystupují jako nadřazený arbitr nadaný veřejnou mocí v této věci rozhodovat a ukládat povinnosti.

Jednání in fraudem legis lze definovat jako postup, kdy se někdo chová podle práva, ale tak, aby právní normou záměrně dosáhl výsledku nepředvídaného a nežádoucího. Proto se při každém posuzování bere v úvahu smysl konkrétního ustanovení či právní normy a porovnává se s konkrétním jednáním účastníka.

Při posuzování obcházení daňových právních předpisů by se tak měl porovnávat účel daňových norem s jednáním osoby zúčastněné na daňovém řízení. Účelem daňových norem je vybrat daň v maximální výši, kdežto úmyslem daňového poplatníka bývá především minimalizace své daňové povinnosti. Z uvedeného plyne, že chová-li se někdo tak, že minimalizuje svou daňovou povinnost, dalo by se uvedené chování sensu largo vždy pokládat za obcházení zákona a zájmu státu vybrat daň v maximální výši.

⁵³ Gerloch, A., in prof. JUDr. Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2 rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2001.

Užití této interpretace by pak vedlo k absurdnímu závěru, který by byl v rozporu čl. 2 odst. 4 Ústavy, čl. 2 odst. 3 a čl. 11 LZPS, a znamenalo by naprostou bezmoc daňových subjektů chránit své vlastnické právo před daněmi skrze daňovou optimalizaci.

Z uvedeného důvodu bude nezbytné při obcházení daňových norem předně posuzovat, zda-li nedošlo k jednání daňového subjektu *praeter legem*. A při posuzování bude nutné vždy maximálně uplatňovat zásadu *in dubio mitius* tak, jak ji interpretoval Ústavní soud.

„Za situace, kdy právo umožňuje dvojí výklad, nelze pominout, že na poli veřejného práva mohou státní orgány činit pouze to, co jim zákon výslovně umožňuje; z této maximy pak plyne, že při ukládání a vymáhání daní dle zákona (čl. 11 odst. 5 Listiny), tedy při de facto odnětí části nabytého vlastnictví, jsou orgány veřejné moci povinny ve smyslu čl. 4 odst. 4 Listiny šetřit podstatu a smysl základních práv a svobod - tedy v případě pochybností postupovat mírněji (in dubio mitius).“

Nález Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003 č.j. IV. ÚS 666/02

5.11.3. Zneužití práva

Právní institut zneužití práva není pro oblast teorie práva zcela neznámý. *„Zneužitím práva je chování zdánlivě dovolené, jímž má být dosaženo výsledku nedovoleného.“*⁵⁴ V oblasti daní je taktéž aplikován Evropským soudním dvorem⁵⁵ i naší soudní praxí.

⁵⁴ Viz Knapp, V. Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184–185.

⁵⁵ Viz např. rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London) – Halifax plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

„Institut zákazu zneužití subjektivních práv představuje "materiální korektiv formálního pojmání práva, prostřednictvím něhož se do právního řádu vnáší hledisko ekvity", neboť zákon "nemůže pojmově pamatovat na všechny možné myslitelné situace"; v důsledku toho se může stát, že určité chování zdánlivě odpovídá právní normě, avšak je současně pocítováno "jako zjevně nespravedlivé", když "v rozporu s určitými základními hodnotami a rozumným uspořádáním společenských vztahů působí jinému újmu."

Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007 č.j. III. ÚS 374/06

„Zneužitím práva je situace, kdy někdo vykoná své subjektivní právo k neodůvodněné újmě někoho jiného nebo společnosti; takovéto chování, jímž se dosahuje výsledku nedovoleného, je jenom zdánlivě dovolené. O chování toliko zdánlivě dovolené jde z toho důvodu, že objektivní právo nezná chování zároveň dovolené a zároveň nedovolené; vzhledem k tomu, že ze zásady lex specialis derogat legi generali vyplývá, že zákaz zneužití práva je silnější, než dovolení dané právem, není takové chování výkonem práva, ale protiprávním jednáním (viz. Knapp, V.: Teorie práva. C. H. Beck, Praha, 1995, s. 184-185). Výkonu práva, který je vlastně jeho zneužitím, proto soud neposkytne ochranu.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004-

48

„Založí-li osoby, mezi nimiž existují úzké příbuzenské vazby, spolek za tím účelem, aby prostřednictvím darů věnovaných tomuto spolku financovaly sportovní, kulturní a vzdělávací aktivity svých dětí, je nutno s ohledem na okolnosti případu vždy zvážit, zda odečtení hodnoty takového daru od základu daně podle § 15 odst. 8 zákona ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, není zneužitím práva.“

„O zastřené právní úkon ve smyslu § 2 odst. 7 zákona ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, se nejedná, pokud žalobce nečinil své právní úkony naoko (nepředstíral je) a nesnažil se jimi zastřít právní úkony jiné, ale svými úkony práva zneužil.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64

Generální advokát a následně Evropský soudní dvůr ve svém rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02, stanovili test zneužití práva, který je pro užití tohoto právního institutu nezbytné dodržet. Přestože zmiňovaný judikát Evropského soudního dvora se vztahuje k problematice zákona o DPH, lze jej bezpochyby zobecnit také na ostatní hmotněprávní daňové normy, zejména na zákon vztahující se k dani z příjmu.

Test zneužití práva do své judikatury vyčerpávajícím způsobem zapracoval Nejvyšší správní soud v rozsudku ze dne 23. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64. V něm Nejvyšší správní soud vychází z následujících východisek.

1. *„Objektivní analýza zákazu zneužití práva musí být v rovnováze se zásadami právní jistoty a ochranou legitimního očekávání (tyto principy jsou v českém právu na ústavní rovině zakotveny v čl. 1 odst. 1 Ústavy, neboť jsou imanentní pojmu materiálního právního státu, nepřímo pak vyplývají i z čl. 2 odst. 2 Listiny základních práv a svobod), proto daňový subjekt má právo dopředu vědět, jaká bude jeho daňová situace, a z tohoto důvodu musí mít právo se spolehnout na prostý smysl slov právních předpisů o DPH.*
2. *Daňové subjekty mají právo uspořádat si svoje podnikání tak, aby si snížily svoji daňovou povinnost. Volba daňového subjektu mezi osvobozenými a zdanitelnými plněními může tedy být založena na řadě faktorů, včetně daňového hlediska ve vztahu k systému DPH. Neexistuje žádná povinnost podnikat takovým*

způsobem, aby se zvýšil daňový příjem státu. Základní zásadou je vybrat si co nejméně zdanitelný způsob provozování podnikání, aby se minimalizovaly náklady. Na druhé straně taková svoboda existuje pouze v rozsahu legálních možností stanovených režimem DPH. Normativní cíl zákazu zneužití v rámci systému DPH je přesně tím, který definuje oblast volby, již společná pravidla DPH nabízejí plátcům daně. Taková definice musí ovšem brát v úvahu zásadu právní jistoty a ochrany legitimního očekávání daňových subjektů.

Rozsah působnosti výkladové zásady zákazu zneužití pravidel DPH proto musí být definován tak, aby nebylo zasaženo legitimní podnikání. Tomu lze předejít, je-li zákaz zneužití chápán pouze v tom smyslu, že právo nárokové plátcem daně je odepřeno pouze, pokud

a) relevantní hospodářská činnost nemá žádné jiné objektivní vysvětlení než získání nároku vůči správci daně.

b) přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zák. o DPH. Hospodářská činnost splňující současně podmínky ad a) a b), i kdyby nebyla protiprávní, by si nezasloužila žádné ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podřývat cíle právního systému jako takového.“

Za situace, že chce správce daně či soud prohlásit určité jednání daňového subjektu za zneužívající subjektivního práva, mohou tak na základě Evropského soudního dvora, potažmo Nejvyššího správního soudu učinit pouze za podmínek:

1. Hlavním účelem relevantní hospodářské činnosti daňového subjektu je získání nároku na nadměrný odpočet DPH vůči správci daně. Subjekt tak nemá žádný jiný objektivní účel pro tuto činnost či tento účel je natolik marginální, že od něj lze při

zkoumání hospodářského smyslu dotyčné obchodní transakce zcela odhlédnout.

2. Přiznání práva by bylo v rozporu se smyslem a účelem příslušných ustanovení zákonného znění.

Pouze ekonomická činnost splňující současně obě podmínky, a to i kdyby nebyla protiprávní, si nezaslouží žádné právní ochrany na základě zásad právní jistoty a ochrany legitimního očekávání, jelikož jejím jediným pravděpodobným účelem je podrývat cíle právního systému jako takového. Pouze v těchto situacích lze na takovéto právní jednání nahlížet jako na zneužívající právo. Důsledkem tohoto jednání může správce daně či soud nepřiznat subjektu zákonný nárok či jiné oprávnění vyplývající ze zákona.

5.12. Zásada neveřejnosti a mlčenlivosti

Obě uvedené zásady lze chápat jako prostředek právní ochrany osob zúčastněných na správě daní, neboť zaručují nezneužití informací, a to zejména o majetkových poměrech těchto osob zúčastněných na správě daní nepovolenými osobami. Smyslem uvedené právní konstrukce těchto právních institutů je požadavek státu na motivaci osob zúčastněných na správě daní k tomu, že tato osoba bude ochotna pro účely správy daní správce daně seznámit s celou svou obchodní činností. Na základě zásady neveřejnosti platí, že ze správy daní je zcela vyloučena veřejnost. Veřejnost se tedy nemůže nikterak zúčastnit daňových řízení či jiných postupů správců daně. Ze zásady mlčenlivosti plyne, že dle této zásady je každý povinen, o všem co se dozví v průběhu řízení, zachovávat mlčenlivost. Tímto je dána právní jistota osobě zúčastněné na správě daní, že co bude konstatována v průběhu daňového řízení, „neopustí“ zdi finančního úřadu. Pokud chce stát dosáhnout cíle správy daní, měl by všemi dostupnými prostředky lpět na dodržování této zásady, poněvadž se jedná o jednu z esenciálních zásad k dosažení efektivní správy daní. Důležitost a výjimečnost této zásady také plyne z výše sankce úřední osoby, která hrozí při nerespektování uvedené právní zásady, a to až do výše 500 000 Kč.

„Nejvyšší správní soud rovněž nesdílí názor vyjádřený v kasační stížnosti, že žalovaný porušil právo úpadce na veřejné projednání věci v jeho přítomnosti dle čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod tím, že o jeho odvolání rozhodl bez jednání. Jak Nejvyšší správní soud konstatoval již v rozsudku ze dne 31. 5. 2006, čj. 5 Afs 42/2004 - 61, který je v celém rozsahu k dispozici na www.nssoud.cz, daňové řízení je dle ust. § 2 odst. 4 daňového řádu neveřejné a daňový řád v žádném ze svých ustanovení neukládá povinnost odvolacímu orgánu nařídít ve věci jednání. Z relevantní judikatury Ústavního soudu (zejména náleze ze dne 12. 5. 2004, sp. zn. I. ÚS 425/01) plyne, že čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod garantuje právo daňového subjektu být přítomen a klást otázky tehdy, pokud se provádí výsledek svědka, a to i mimo rámec daňové kontroly, tedy i v odvolacím řízení. Odvolací orgán však není povinen nařizovat ústní jednání, pokud k tomu není žádný konkrétní důvod. Je tedy třeba rozlišovat právo na veřejné projednání věci a právo na projednání věci v přítomnosti účastníka řízení. Zatímco veřejnost řízení může být dle čl. 38 odst. 2 věty druhé Listiny základních práv a svobod v zákonem stanovených případech vyloučena, což činí zmiňované ustanovení § 2 odst. 4 daňového řádu, právo na projednání věci v přítomnosti daňového subjektu je v případech, kdy se neprovádí dokazování formou výsledku svědků či místního šetření, dána již tím, že daňový subjekt může kdykoli během daňového řízení nahlédnout do spisu a vyjádřit se ke skutečnostem v něm uvedeným, jakož i k provedeným důkazům. Podané odvolání může daňový subjekt kdykoli během odvolacího řízení doplňovat, a to až do rozhodnutí odvolacího orgánu. Tímto je zaručeno rovněž právo daňového subjektu „být slyšen“, tedy mít možnost se ve věci vyjádřit dříve, než je o jeho odvolání rozhodnuto, v souladu s čl. 41 Charty základních práv Evropské unie, na který kasační stížnost rovněž poukazuje. Jen na okraj Nejvyšší správní soud dodává, že tento dokument přes jeho nespornou autoritu prozatím není formálně závazným pramenem práva v Evropské unii, tím méně pak pro členské státy EU v oblastech, které nejsou v působnosti Evropského společenství či Evropské unie (viz čl. 51 Charty).“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2007, sp. zn. 8 Afs 27/2005-88

Mlčenlivost se vztahuje na všechny subjekty, tj. jak na osoby zúčastněné na správě daní tak i na samotné správce daně, a je odůvodněna naléhavostí zájmu na ochraně daňového tajemství, neboť daňové řízení je koncipováno na principu povinnosti tvrzení osob zúčastněných na správě daní a důkazní povinnosti k těmto tvrzením. Pokud je tedy osoba zúčastněná na správě daní na sebe povinna konstatovat vše, musí být ze strany adresáta této zprávy, tj. daňové zprávy zaručeno, že zajistí pečlivou ochranu těchto dat. Samotná mlčenlivost pak svědčí ve prospěch té osoby zúčastněné na správě daní, s kterou je vedeno daňové řízení, nebo o níž jsou zjišťovány a shromažďovány jakékoliv právní skutečnosti. Pouze tomuto subjektu svědčí právo disponovat s mlčenlivostí v tom smyslu, že pouze tato osoba je oprávněna konkrétní osoby podle její vůle a potřeb mlčenlivosti zbavit.

Zachovávání mlčenlivosti pro správce daně má i mezinárodní přesah, a to zejména na informace získané ze zahraničí např. formou mezinárodní výměny informací. Správce daně tak má povinnost o takto získaných informacích z mezinárodního dožádání zahraniční berní správy zachovávat mlčenlivost.

5.13. Zásada oficiality a vyhledávací

Správa daní je ovládána zásadou oficiality, s níž je úzce spojena zásada vyhledávací. Správce daně zahajuje řízení z vlastního podnětu, tj. z moci úřední, kdy pro tyto účely je povinen soustavně zjišťovat předpoklady pro vznik nebo trvání povinnosti osob zúčastněných na správě daní. Povinnost správce daně platí bez ohledu na tom, zda osoba zúčastněná na správě daní splnila svou daňovou povinnost sama, či ji nesplnila vůbec.

„Žalovaný se dovolává § 2 odst. 6 daňového řádu, podle nějž je správce daně povinen zahájit daňové řízení vždy, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci daňové pohledávky, a dovozuje z toho, že taková povinnost tu naopak není, jsou-li splněny podmínky pro vznik či existenci pohledávky daňového subjektu za správcem daně. Toto tvrzení je pravdivé jen částečně. Správce daně skutečně není v daňovém řízení povinen

aktivně vyhledávat okolnosti, které prospívají daňovému subjektu (srov. k tomu např. rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 10. 2005, č. j. 1 Afs 5/2005 - 58, dostupné na www.nssoud.cz, nebo rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2007, č. j. 5 Afs 162/2006 - 114 – bude publikováno pod č. 1223/2007 Sb. NSS); je však povinen založit své rozhodování na všech okolnostech, které v průběhu daňového řízení vyšly najevo, ať už jsou to okolnosti ve prospěch daňového subjektu, nebo v jeho neprospěch. O to, že okolnost vyšla najevo a správci daně je známa, pak snad ani nemůže být sporu v situaci, kdy daňový subjekt – jako žalobkyně v projednávané věci – na tuto okolnost opakovaně poukazuje a domáhá se toho, aby správce daně rozhodl v souladu s ní.

Žalovaný ve své kasační stížnosti pomíjí zásadu, na niž správně poukazuje žalobkyně – totiž že daňové příjmy státu by sice rozhodně neměly být kráceny (§ 2 odst. 2 daňového řádu), ale stát by se jimi ani neměl obohacovat nad rámec stanovený mu zákonem.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, sp. zn. 1 Ans 1/2007-91

5.14. Zásada ochrany osobních údajů

Právní úprava DŘ na mnoha místech zavazuje správce daně ke shromažďování osobních údajů. Základním normativním právním aktem v České republice střežící ochranu informací je zákon č. 101/2000Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů. Právní úprava tohoto zákona zakotvuje zmocnění ke shromažďování osobních údajů, k naplnění práva každého na ochranu před neoprávněným zasahováním do soukromí a současně stanoví podmínky, za nichž se uskutečňuje předání osobních údajů do jiného státu. Výše citovaný zákon je odvozen jak ze směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. října 1995 o ochraně jednotlivců se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů a současně z Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s. Je třeba mít na paměti, že za situace, kdyby se DŘ dostal do kolize s mezinárodní smlouvou, uvedená

mezinárodní smlouva má aplikační přednost. Z uvedeného platí, že správce daně je oprávněn shromažďovat toliko údaje, které jsou potřebné pro správu daní. Při shromažďování musí mimo jiné respektovat zásadu přiměřenosti.

6. Subsidiární zásady daňového řízení

6.1. Zásada dvojinstančnosti

Účelem uvedené zásady je v obecné rovině dosáhnout tzv. suspenzivního a devolutivního účinku. DŘ používá pro suspenzivní účinek označení odkladný účinek. V jeho důsledku nenastává právní moc, vykonatelnost, případně jiné právní účinky rozhodnutí. Devolutivní účinek lze charakterizovat tak, že věc byla k jeho podnětu přezkoumána správcem daně vyššího stupně, tj. Finančním ředitelstvím.

Daňové řízení, potažmo rozhodnutí správce daně z daňového řízení vycházející, je tedy ovládáno zásadou dvojinstančnosti. Je-li tedy rozhodnutím správce daně stanovován daňovému subjektu daňový základ a daň, podléhá takovéto rozhodnutí přezkumu odvolacího orgánu. V praxi tak rozhodnutí Finančního úřadu je v případě odvolání zpravidla⁵⁶ podrobena přezkumu Finančnímu ředitelství.

„Daňové řízení je v zásadě dvoustupňové. Musí vycházet ze spolehlivě a co nejúplněji zjištěného skutkového stavu věci, účastníci v něm musí mít rovná procesní práva a povinnosti a musí mít reálnou příležitost, aby mohli svá práva a zájmy účinně hájit. K tomu jim daňový řád dává řadu procesních instrumentů, mimo jiné i rozložení řízení do dvou stupňů, což umožňuje přezkouvání rozhodnutí, je pojistkou proti přijímání nezákonných a nesprávných rozhodnutí a posiluje tak důvěru ve správnost rozhodování a právní jistotu.

⁵⁶ Výjimku zde tvoří tzv. autoremedura, kdy prvoinstanční správce daně je oprávněn o odvolání rozhodnout sám v případě, že mu z části či plně vyhoví.

Zásada dvojinstančnosti daňového řízení tak vyjadřuje subjektivní právo účastníků správního řízení napadnout rozhodnutí vydané v prvním stupni řádným opravným prostředkem, konkrétně odvoláním, za podmínek stanovených daňovým řádem (srovnej např. § 48 odst. 1 nebo § 51 odst. 5 daňového řádu). O odvolání rozhoduje v zásadě orgán nejbližší vyššího stupně nadřízený správci daně, který napadené rozhodnutí vydal. Smyslem této zásady ovšem není, aby o odvolání rozhodl pouze jiný orgán, ale aby o něm také rozhodla jiná osoba, která doposud s konkrétním případem neměla nic společného a není tak zatížená úvahami a myšlenkovými pochody pracovníka správce daně, který o věci rozhodoval v prvním stupni.“

Z rozsudku Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004-105

Dle ustanovení čl. 36 odst. 1 LZPS má každý právo na soudní a jinou právní ochranu. Právo spočívá v tom, že je zaručena možnost domáhat se stanoveným postupem svého práva u soudu a ve stanovených případech u jiného orgánu. Právo na jinou právní ochranu je akcesorickým doplňkem ochrany práv a svobod v podmínkách právního státu. Nositelem práva je tedy každý, kdo může být subjektem nějakého práva. Z uvedeného vyplývá, že toto právo má nejen fyzická osoba, ale i právnická osoba, v naší situaci osoba zúčastněná na správě daní. Proti zásahu do něj můžeme brojit ústavní stížností u Ústavního soudu.

Význam práva na soudní ochranu je založen na možnosti dovolat se svého práva u nezávislého a nestranného orgánu, kterým je soud, a ve stanovených případech jiný orgán rozhodující podle pravidel zaručujících spravedlivé posouzení věci.

Otázkou je, zda není prolomeno veřejné subjektivní právo na dovolání se svého práva u nezávislého a nestranného orgánu při devolutivním účinku odvolání. Na základě vlastních zkušeností mohu konstatovat, že již v průběhu řízení před finančním úřadem

tento úřad své kroky konzultuje s finančním ředitelstvím, což nepřispívá k legitimitě uvedeného článku v LZPS.

Opačný názor k ustanovení čl. 36 odst. 1 zastává prof. Filip, J. z Právnické fakulty Masarykovy univerzity, který ve své publikaci uvádí, „*jiným orgánem je každý státní orgán, kterému je zákonem svěřeno ve stanoveném rozsahu chránit tímto způsobem práva jednotlivce. Může jít např. o správní orgán 2. instance v rámci správního řízení (finanční úřad, finanční ředitelství). Pro tento orgán již neplatí podmínka nezávislosti a nestrannosti*“.⁵⁷

6.2. Zásada zákazu přenosu daňové povinnosti

Ustanovení § 241 DŘ upravuje problematiku neúčinnosti případných dohod uzavřených s tím, že daňovou povinnost ponese namísto daňového subjektu zcela nebo částečně jiný subjekt. Uvedené pravidlo se ovšem neuplatní, pokud jiný právní předpis, např. z oblasti obchodního práva předpokládá pro specifický typ kontraktačního vztahu opak. Půjde zejména o smlouvu o prodeji podniku, a to dle ustanovení synalagmatického právního vztahu § 476 odst. 1 ObchZ⁵⁸ se prodávající zavazuje odevzdat kupujícímu podnik a převést na něj vlastnické právo k podniku a kupující se zavazuje převzít závazky prodávajícího související s podnikem a zaplatit kupní cenu. Dle následujícího ustanovení § 477 ObchZ dochází k přechodu všech práv a závazků na kupujícího, jenž je předmětem prodeje. Přechod pohledávek se realizuje ustanovením o singulární sukcesi, tj. postoupením pohledávek, přičemž k přechodu závazků se nevyžaduje souhlas věřitele, prodávající ovšem ručí za splnění převedených závazků kupujícím. Kupujícímu svědčí povinnost bez zbytečného odkladu oznámit věřitelům převzetí závazků a prodávající dlužníkům přechod pohledávek na kupujícího. Uvedené ustanovení v § 45 ZSDP přinášelo v právní praxi značné komplikace. Již samotný nadpis uvedeného ustanovení byl nezvykle

⁵⁷ Filip, J. Vybrané kapitoly ke studiu ústavního práva. 1. vydání. Brno, 1997, s. 125.

⁵⁸ Zákon č. 513/1991 Sb., Obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů (dále jen “ObchZ”).

zavádějící. Zněl totiž „zákaz přenosu daňové povinnosti“, zatímco samotný text ustanovení řešil problematiku neúčinnosti určitých právních úkonů. Domnívám se, že je vhodné zde pojednat o problematice nadpisů z hlediska interpretační techniky. Právní teorie i praxe včetně rozhodovací činnosti Ústavního soudu ČR, byla věnována řešení otázky, zdali poznámka pod čarou je či není součástí právní normy, zda má či nemá normativní charakter případně významnost či bezvýznamnost marginálního nadpisu. Právní teoretikové vyjma prof. Filipa⁵⁹ konstatovali, že nadpis normativní význam nemá s ohledem na pravidlo, že rubrika non est lex. Ke stejnému závěru došla soudní praxe v celé řadě publikovaných judikátů ve sbírce soudních rozhodnutí a stanovisek, a to explicitně či implicitně.

Daňová povinnost je typickou povinností veřejnoprávní povahy, tj. povinností plynoucí z veřejného práva. V žádném případě nelze podřadit daňovou povinnost pod závazky ve smyslu soukromého práva. Závazkový vztah je soukromoprávním vztahem, pro který platí mimo jiné obecná ustanovení OZ, z nichž soudy, a to včetně Ústavního, akcentují zejména ustanovení § 2 odst. 2 OZ, podle kterého účastníci občanskoprávních vztahů mají v těchto vztazích rovná postavení. Naproti tomu pro veřejnoprávní vztahy je typické nerovné postavení, tj. nadřazené postavení orgánu veřejné moci. Jedná se o vztahy, kdy jeden ze subjektů je vždy orgán veřejné moci, který veřejnou moc legitimně a legálně v tomto vztahu také realizuje. Veřejnoprávní vztah tedy nikdy nemůže být závazkem ve smyslu soukromého práva, protože obligatorním předpokladem veřejnoprávního vztahu je, že jeho subjektem je mimo jiné i orgán veřejné moci vykonávající v daném vztahu veřejnou moc, a orgán veřejné moci vykonávající veřejnou moc nikdy nemůže být v rovném postavení s ostatními subjekty takového vztahu, např. finanční úřad nemá rovné postavení s osobou, jíž ukládá pořádkovou pokutu. Z uvedeného plyne, že pokud veřejnoprávní vztah nikdy nemůže být soukromoprávním vztahem, pak nemůže nikdy žádný veřejnoprávní vztah (např. daňové povinnosti vůči státu) být závazkovým vztahem, protože závazkový vztah je vztah soukromoprávní, charakteristický rovností stran.

⁵⁹ Filip, J. Problematika nadpisů z hlediska legislativní techniky. Časopis pro právní teorii a praxi, 1995, č. 1, s. 176 a násl.

Ustanovení o změnách závazků a jim odpovídající dohody nemohou být ustanoveními a ujednáními o přenosu daňové povinnosti. Takové smlouvy by mohly být uzavřeny jenom jako tzv. veřejnoprávní smlouvy dle SŘ, ovšem veřejnoprávní smlouvy lze uzavřít jedině tehdy, pokud to výslovně stanoví zákon.⁶⁰

K uvedené problematice se vyjádřil i ve svých usneseních Ústavní soud.

„Podstatou ústavní stížnosti je nesouhlas stěžovatelky s výkladem ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku obsaženým v napadeném rozhodnutí. Ústavní soud však považuje závěr krajského soudu za ústavně konformní, neboť i podle jeho názoru je daňová povinnost plátce daně (v daném případě vybírání a placení daně z příjmů fyzických osob ze závislé činnosti a z funkčních požitků) povinností veřejnoprávní. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon ČNR č. 586/1992 Sb., o daních z příjmů, upravuje kogentně i to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco zákon ČNR č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Stěžovatelka dovozuje, že takovým zvláštním právním předpisem je obchodní zákoník, který v ustanovení týkajícím se prodeje podniku, resp. části podniku, v § 477 odst. 1, stanoví, že na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje. Tento názor stěžovatelky je mylný, neboť v případě daňové povinnosti je stěžovatelka jako plátce daně ve vztahu vůči orgánu veřejné moci, který rozhoduje o jejích právech a povinnostech. Plátce daně jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (viz Ústavní soud ČSFR, Sbírka usnesení a nálezů, č. 1, Brno, 1992, str. 11). Smlouva o prodeji podniku, resp. části podniku, je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů, bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti. Ustanovení § 477 odst. 1

⁶⁰ Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 200, s. 306.

obchodního zákoníku nepředstavuje tedy v tomto případě ve vztahu k ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků lex specialis.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, č. j. IV. ÚS 499/1998

„Názor ohledně výkladu a aplikace § 477 odst. 1 ObchZ, že placení daní nelze podřadit pod závazky ve smyslu soukromého práva, neboť pojmově placení daně znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona, aniž by stát daňovému subjektu nabízel za úhradu daně poskytnutí určitého ekvivalentu, a z toho dovozený závěr, přičemž daňovým předpisem je jakýkoli přenos daňové povinnosti zakázán, považuje Ústavní soud za ústavně konformní, neboť i podle jeho názoru je daňová povinnost plátce daně povinností veřejnoprávní. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem, přičemž zákon o daních z příjmů upravuje kogentní i to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco zákon o správě daní a poplatků zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní právní předpis nestanoví jinak. Názor, že takovým právním předpisem je obchodní zákoník, který v ustanovení týkajícím se prodeje podniku, resp. části podniku, v § 477 odst. 1 stanoví, že na kupujícího přecházejí všechna práva a závazky, na které se prodej vztahuje, je mylný, neboť v případě daňové povinnosti je plátce daně ve vztahu k orgánu veřejné moci, který rozhoduje o jeho právech a povinnostech. Plátce daně jako subjekt veřejnoprávního vztahu není vůči orgánu veřejné moci v rovnoprávním postavení a obsah rozhodnutí tohoto orgánu nezávisí od vůle subjektu (viz Ústavní soud ČSFR, Sbírka usnesení a nálezů, č. 3, Brno 1992, s. 11). Smlouva o prodeji podniku, resp. části podniku, je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přecházejí závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoli však veřejnoprávní povinnosti. Ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku nepředstavuje tedy v tomto případě ve vztahu k ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků lex specialis.“

Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, č. j. ÚS 4/1999

K obdobnému závěru došel i Nejvyšší správní soud, který plně respektoval výše uvedená stanoviska Ústavního soudu.

„K přenosu daňové povinnosti v souvislosti s prodejem podniku se již dříve ve svém usnesení ze dne 15. 1. 1999, sp. zn. IV. ÚS 499/98 vyslovil Ústavní soud tak, že daňová povinnost je povinností veřejného práva. Tato povinnost vzniká na základě skutečností stanovených zákonem. Zákon kogentně upravuje to, který subjekt tuto povinnost má, zatímco ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků zakazuje přenos této povinnosti, pokud zvláštní zákon nestanoví jinak. Ustanovení § 477 odst. 1 obchodního zákoníku však nepředstavuje ve vztahu k § 45 zákona o správě daní a poplatků lex specialis. Smlouva o prodeji podniku je závazkovým vztahem soukromoprávní povahy, kde subjekty mají rovné postavení, a podle tohoto hlediska je nutno posuzovat i charakter přecházejících práv a závazků. Smlouvou o prodeji podniku přechází závazky vzniklé ze závazkových vztahů bez ohledu na to, zda mají či nemají obchodní povahu, nikoliv však veřejnoprávní povinnosti.

Nejvyšší správní soud konstatuje, že v dané věci neshledal nezákonnost spočívající v nesprávném posouzení právní otázky soudem v předcházejícím řízení, neboť se ztotožňuje s názorem městského soudu (i žalovaného), že penále za prodlení s úhradou daně (a zvýšení daně) i po 15. 3. 1996 jde k tíži daňového dlužníka a tedy stěžovatele a z toho důvodu se ztotožnil i se závěrem městského soudu o nedůvodnosti námitky stěžovatele o porušení ustanovení § 56 zákona o správě daní a poplatků územními finančními orgány.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 5 Afs 144/2006-86

I judikatura Krajského soudu plně respektovala výše uvedená stanoviska Ústavního a Nejvyššího správního soudu.

„Odporoval-li žalobce jinému subjektu svůj podnik, neznamená to, že z tohoto důvodu není již dále daňovým poplatníkem, neboť jde v zásadě jen o obchodní případ, jehož předmětem byl soubor hmotných, nehmotných a osobních složek majetku náležející

podnikateli a určený k jeho podnikatelské činnosti (§5obchodního zákoníku). V žádném případě tak nemohlo dojít k přechodu daňové povinnosti vztahující se k činnosti odprodaného podniku v době předcházející prodeji, neboť smlouva o prodeji podniku je aktem soukromoprávní povahy, který nemůže mít z hlediska veřejnoprávní povinnosti (povinnosti daňové) žádnou relevanci. Pro tento závěr svědčí i dikce ustanovení § 45 zákona o správě daní a poplatků, dle kterého dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné, nestanoví-li tento zákon nebo zvláštní právní předpis jinak.

Žalobce tak prodejem podniku nepřestal být daňovým subjektem, přičemž i nadále jej stíhala povinnost (mimo jiné) předložit správci daně při provádění daňové kontroly účetní doklady vztahující se k činnosti odprodaného podniku v době předcházející prodeji“

Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 12. 1999, č. j. 29 Ca 350/98-33

„Majetkové převody uskutečněné podle obchodního zákoníku, které fakticky nejsou prodejem podniku nebo jeho části podle ust. § 476, ust. § 477 a ust. § 487 obchodního zákoníku, nemohu mít vliv na plnění daňových povinností původního daňového subjektu a takovým majetkovým převodem nedochází k převodu nebo přenosu daňové povinnosti, neboť zákon s takovými majetkovými převody nespojuje právní důsledky, které stanoví v případě prodeje podniku nebo jeho části, tj. přechod všech závazků a pohledávek, které souvisejí s podnikem. Daňová povinnost vzniká okamžikem, kdy nastaly první skutečnosti zakládající podle zákona o dani z přidané hodnoty její vznik, nikoliv až jejím dodatečným vyměřením. Daňová povinnost podle ust. § 9 a následujících zákona i dani z přidané hodnoty tedy vzniká okamžikem uskutečnění zdanitelného plnění. Dohody o přenosu daňové povinnosti daňového subjektu jsou pro daňové řízení právě neúčinné.“

Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 1999, č. j. 10 Ca 131/98-20

„V případě smlouvy o prodeji části podniku nepřecházejí na kupujícího daňové nedoplatky prodávajícího. Je tomu tak proto, že daňovou povinnost nelze považovat za

závazek podle obchodního zákoníku, ale za povinnost veřejnoprávní. Placení daně nelze podřadit pod závazky soukromého práva, protože pojmově placení daně znamená platbu ve prospěch státu na základě zákona, aniž by stát daňovému subjektu nabízel za úhradu daně poskytnutí určitého ekvivalentu, což je typické pro soukromoprávní vztahy.“

Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2001, č. j. 28 Ca 433/2000

„Za závazky prodávajícího, které přecházejí na kupujícího na základě smlouvy o prodeji podniku, nelze považovat daňové povinnosti prodávajícího vůči státu. Subjektem těchto povinností je proto i po uzavření smlouvy o prodeji podniku prodávající.“

Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 7. 2000, č. j. 22 Ca 74/2000

„Stanovená daňová povinnost nepřechází na základě smlouvy o koupi podniku společně s ostatními smluvními závazky na nabyvatele. Podle ust. § 45 zákona č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, dohody uzavřené s tím, že daňovou povinnost ponese místo daňového subjektu zcela nebo částečně jiná osoba, nejsou pro daňové řízení právně účinné. Obchodní zákoník, který je ve vztahu k zákonu č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, zvláštním předpisem, se ve svých ustanoveních, týkajících se prodeje podniku, o daňové povinnosti nezmiňuje, a ust. § 57 odst. 3 a 4 zákona o správě daní přechod daňové povinnosti upravuje jen pro případ smrti fyzické osoby nebo pro případ zániku právnických osob.“

Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 1999, č. j. 31 Ca 261/98

6.4. Zásada úředního jazyka

Daňový řád v ustanovení § 76 odst. 1 pro oblast své působnosti obecně upravuje otázku jednacího jazyka, a to tak, že v řízení se jedná a písemnosti se vyhotovují v českém jazyce. Právní úprava DŘ již vyloučila na rozdíl od právní úpravy ZSDP možnost jednat a předkládat písemnosti ve slovenském jazyce. Při interpretaci je zapotřebí postupovat velmi

obezřetně, poněvadž některé postupy by se mohly dostat do rozporu s úpravou základních práv a svobod.

Veškerá podání musí být podle ustanovení § 76 odst. 2 přeložena v jednacím jazyce a důkazní prostředky musí být úředně přeloženy do češtiny, za předpokladu, že správce daně od tohoto požadavku neupustí. Správce daně může deklarovat upuštění od překladu i pro vymezený typ písemností do budoucna. Může tak učinit zejména vyvěšením informace na úřední desce či na internetu. Správce daně by měl postupovat podle zásady přiměřenosti, tj. minimálně zatěžovat osobu zúčastněnou na správě daní a zásady hospodárnosti. V případě, že by podání neodpovídalo zákonné úpravě, jde o podání, které není schopen projednat. Správce daně by měl použít výzvu k odstranění vad podání dle ustanovení § 74 daňového řádu.

Zásada přiměřenosti bude na tomto místě hrát svou roli také ve vztahu k podáním a písemnostem daňového subjektu vyhotovených ve slovenském jazyce. Požadovat překlad ze slovenského jazyka by měl správce daně opravdu jen ve zvláštních a náležitě odůvodněných případech. V praxi lze totiž předpokládat, že úřední osoby budou slovenskému jazyku rozumět.

Právní úprava upravuje právo každého, kdo neovládá jazyk, jímž je vedeno jednání, tedy český jazyk, na tlumočníka zapsaného v seznamu tlumočnicků vedeného krajským soudem, resp. Ministerstvem spravedlnosti. Tlumočníka si musí opatřit na své náklady. Právo na tlumočníka vyplývá také z čl. 37 odst. 4 LZPS, který stanoví, že každý kdo prohlásí, že neovládá jazyk, jímž se vede jednání, má právo na tlumočníka. Z cela zásadní pro výklad ustanovení § 76 odst. 3 je pak čl. 6 odst. 3 písm. e) Evropské úmluvy o ochraně lidských práv a základních svobod (Sdělení Federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., o úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, ve znění protokolů č. 3, 5 a 8), který stanoví, že každý, kdo je obviněn z trestného činu, má mimo jiné právo na bezplatnou pomoc tlumočníka, jestliže nerozumí jazyku používanému před soudem nebo tímto jazykem nemluví (podle judikatury Evropského soudu pro lidská práva jsou ustanovení úmluvy aplikovatelná i na řízení o správních sankcích před správními orgány, tj. i daňovými). Evropská úmluva o ochraně lidských práv a základních svobod je mezinárodní smlouvou ve smyslu ustanovení čl. 10 Ústavy, který stanoví, že vyhlášené

mezinárodní smlouvy, k jejichž ratifikaci dal Parlament souhlas a jimiž je Česká republika vázána, jsou součástí právního řádu. Stanoví-li mezinárodní smlouva něco jiného než zákon, použije se mezinárodní smlouva. Aplikuje se přednostní aplikovatelnost mezinárodních smluv.

Daňový řád dává možnost občanům České republiky náležejícím k národnostním menšinám, které tradičně a dlouhodobě žijí na území České republiky, jednat před správcem daně, ale i činit podání, v jejich jazyce. Právo občanů příslušejících k národnostním a etnickým menšinám za podmínek stanovených zákonem užívat jejich jazyka v úředním styku zaručuje čl. 25 odst. 2 písm. b) LZPS. Podmínky, které umožňují jednoznačné posouzení příslušnosti k národnostní menšině, je nutno posuzovat s ohledem na zákonnou úpravu č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin a o změně některých zákonů, ve znění zákona č. 320/2002 Sb., o změně a zrušení některých zákonů v souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů ve znění pozdějších předpisů. Za situace, kdy není správce daně, který ovládá jazyk národnostní menšiny, přizve k jednání tlumočníka, jenž je zapsán v seznamu tlumočnicků, přičemž náklady na takto přizvaného tlumočníka nese správce daně. Dle ustanovení § 76 odst. 5 DŘ ukládá správci daně povinnost ustanovit a uhradit tlumočníka nebo prostředníka v případě, že je jednáno s osobou neslyšící nebo osobou hluchoslepou.

Otázkou jednacího jazyka upraveného v ustanovení § 3 ZSDP se již ve své rozhodovací činnosti zabýval i Nejvyšší správní soud. Uvedenou judikatura, lze analogicky vztáhnout na právní úpravu daňového řádu.

„Již prima facie je ve světle ustanovení čl. 37 odst. 4 LZPS i ve světle smyslu a účelu práva na tlumočníka, jak byl vyložen výše v tomto rozsudku, zřejmé, že u uvedeného ustanovení se nejedná o zmocnění správce daně k libovůli, nýbrž o příkaz, aby vždy, kdy je to podle povahy věci potřeba, umožnil daňovému subjektu realizaci tohoto ústavně zaručeného práva v potřebném rozsahu (v tom se Nejvyšší správní soud shoduje i s doktrínou, viz Kobík, shora cit. dílo, komentář k § 3, bod [2], str. 67, obdobně Milan Kindl, Daniel Telecký, Helena Válková, Zákon o správě daní a poplatků. Komentář, 1. vyd. C. H. Beck, Praha 2002, komentář k § 3, str. 49).

Znamená to v první řadě, že správce daně je povinen tlumočníka připustit při každém úkonu, který se za přítomnosti toho, kdo o tlumočníka požádal, provádí, leda že by z okolností případu bylo patrné, že se jedná o požadavek, který má mařit či jinak bezdůvodně ztěžovat či zdržovat postup v řízení. Taková situace by typicky byla dána, pokud by žádající osoba zjevně bez jakýchkoli obtíží komunikovala česky či pokud by sice česky komunikovala s určitými obtížemi, ovšem v konkrétním případě by se jednalo o úkon takové povahy, např. pro svoji jednoduchost, že by absence tlumočníka jeho porozumění a uvážení jeho důsledků a souvislostí dotyčné osobě nemohla být na újmu.

Dále to znamená, že lze-li mít na základě skutkových okolností za to, že ten, kdo před správcem daně má jednat, tlumočníka potřebuje, třebaže o něj sám výslovně nepožádal, je správce daně povinen dotyčnou osobu způsobem jí nepochybně srozumitelným a pro ni pochopitelným poučit, že má právo na tlumočníka, kterého si ona sama opatří nebo který, v případě, že si jej sama neopatří, se daňového řízení zúčastní na výzvu správce daně ve smyslu § 30 odst. 2 písm. b) d. ř. Dále je třeba dotyčnou osobu poučit o tom, že náklady na tlumočníka, ať již si jej opatří sama, anebo se tento řízení zúčastní na výzvu správce daně, ponese zásadně ona osoba sama. K tomu poznamenejme, že v případě tlumočníka zúčastnivšího se řízení na výzvu správce daně mohou náklady na něho být přeneseny na daňový subjekt postupem podle § 30 odst. 7 d. ř., přičemž k tomu není třeba naplnit podmínku, že náklady na tlumočníka musely vzniknout v důsledku nečinnosti nebo nesplnění právní povinnosti daňového subjektu (tato podmínka je pro účely nákladů na tlumočníka vyloučena výslovnou zmínkou v ustanovení § 3 odst. 1 poslední věty d. ř. o připuštění tlumočníka obstaraného „na vlastní náklady“ daňového subjektu). Z podstaty a povahy práva na tlumočníka ve smyslu čl. 37 odst. 4 LZPS ve spojení s jejím čl. 4 odst. 4 nicméně vyplývá, že přenést náklady na daňový subjekt nelze, pokud by takovou finanční zátěž nebyl schopen vzhledem ke svým majetkovým poměrům schopen unést.

Skutkovými okolnostmi nasvědčujícími tomu, že určitá osoba potřebuje tlumočníka, bude zejména to, že se správcem daně začne komunikovat jinak než česky, nebo to, že z jejích ústních či písemných projevů (vedených v jazyce českém) či z reakcí na komunikaci ze strany správce daně je patrné, že se česky nemůže dorozumět dostatečně dobře – přitom je nutno vždy vzít v úvahu, že ve správním řízení nepochybně velmi záleží na přesném

pochopení významu toho, co je účastníku sdělováno nebo na co je dotazován, a na jeho rychlé a věcně správné reakci na podněty, výzvy, dotazy a vyjádření ze strany správního orgánu, dalších aktérů působících v řízení, a proto potřeba tlumočnicka bude dána i tehdy, jestliže dotyčná osoba, třebaže česky v určité míře rozumí, tento jazyk neovládá v zásadě srovnatelně dobře jako svoji mateřštinu.

V případě, že si tlumočnicka dotyčná osoba opatří sama, může si s jeho pomocí samozřejmě zajistit i překlad písemné komunikace se správcem daně, listinných důkazů i písemností zasílaných jí správcem daně. V případě, že tlumočnick se účastní řízení na výzvu správce daně, i zde je k dispozici k tomu, aby zajistil překlad uvedených písemností, samozřejmě i zde zásadně na náklady daňového subjektu.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp.zn. 2 Afs 36/2007 –

7. Subsidiární působnost správního řádu v daňovém řízení

Problematika subsidiárního použití SŘ je předmětem mnoha odborných sporů a debat o povaze správy daní a daňového řízení ve vztahu právě ke SŘ. Dle právní úpravy ustanovení § 262 DŘ platí, že „*při správě daní se správní řád nepoužije*“ a souběžně platí, že dle ustanovení § 177 SŘ „*základní zásady činnosti správních orgánů uvedené v § 2 až 8 se použijí při výkonu veřejné správy i v případech, kdy zvláštní zákon stanoví, že se správní řád nepoužije, ale sám úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje*“. Vystává otázka použitelnosti SŘ, stanovícího, že se základní zásady činnosti správních orgánů použijí na daná řízení i v případech, kdy je zvláštním zákonem stanoveno, že se správní řád nepoužije. Správa daní je bezesporu výkonem veřejné správy, a pokud tedy zákon obsahuje některou ze zásad zakotvených v ustanovení § 2 až § 8 SŘ, není jistě důvod pro použití ustanovení § 177 SŘ, jako obecně závazného právního předpisu. Za situace, že začneme porovnávat jednotlivé zásady uvedené v DŘ se zásadami v SŘ zjistíme, že výčep těchto zásad není v DŘ úplný, resp. že některé základní zásady zákonodárce v DŘ oproti SŘ implicitně nezmínil a jiné značně omezil.

Právní úprava ustanovení § 177 SŘ není zařazena mezi ustanovení přechodná, ale mezi ustanovení společná. Právní dopad tedy je nejen na předpisy, které nabyly účinnosti do 1. 1. 2006, ale také na ty, jež nabyly či nabudou účinnost kdykoliv později, v tomto případě i na DŘ. Lze tedy konstatovat, že tam, kde právní úprava DŘ neodpovídá zásadám stanoveným v ustanovení § 2 až § 8 SŘ, je nezbytné postupovat podle těchto zásad také v daňovém řízení.

Uvedené problematice již v minulosti několikrát věnoval i Nejvyšší správní soud a vždy dospěl k závěru, že se SŘ na daňové řízení použije.

„Daňový řád neukládá správci daně povinnost vyzvat daňový subjekt před ukončením vytykácího řízení k seznámení se s obsahem správního spisu, vyjádření se k provedeným důkazům, popřípadě k navržení jejich doplnění, obdobně jako v řízení vedeném dle správního řádu z r. 1967 (§ 33 odst. 2 správního řádu). Požadavkům na

spravedlivý proces vyplývajícím z čl. 38 odst. 2 Listiny základních práv a svobod správce daně dostojí tím, že umožní daňovému subjektu seznámit se s obsahem správního spisu, rozhoduje-li následně pouze na základě listin v něm zařazených. Požadavek na předvídatelnost rozhodování se uplatní i v řízení správním; transpozicí tohoto atributu ústavně zaručeného práva na spravedlivý proces je v právu jednoduchém § 2 odst. 4 správního řádu z r. 2004. Přestože daňový řád úpravu odpovídající těmto zásadám neobsahuje, uplatní se i v řízeních vedených v jeho procesním režimu, a to postupem dle § 177 odst. 1 správního řádu z r. 2004.“

Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005 – 83

8. Závěr

Daňové právo procesní je odvětvím práva, které upravuje práva a povinnosti správců daně, daňových subjektů a dalších osob zúčastněných na správě daní, tak aby byl naplněn základní požadavek správy daní, kterým je především správné zjištění a stanovení daně, jakož i zajištění její úhrady či vymožení. Daňové právo procesní navazuje na daňové právo hmotné a společně tak tvoří jednotný celek, který vykazuje znaky samostatného subsystému finančního práva. Jde o tradiční konstrukci obvyklou i v jiných státech, kdy je právní úprava daňového práva procesního řešena komplexní kodifikací.

Lze shrnout, že z hlediska právní úpravy ZSDP a nové platné a účinné úpravy DŘ není příliš mnoho změn, které by představovali nové pojetí, nýbrž se nadále pracuje s koncepcí, podle níž je v obecném procesním předpise soustředěna procesní materie společná pro všechny daňové zákony s tím, že jednotlivé hmotněprávní předpisy budou obsahovat i nezbytné procesní odchylky.

Právní úprava ZSDP odpovídá době jeho vzniku, tehdejšími společenským poměrům, politickým a ekonomickým vlivům a v neposlední řadě krátkému časovému prostoru na jeho tvorbě. Z uvedeného plyne, že text a jeho samotná interpretace byla dotvářena soudním rozhodováním, především Ústavním soudem, Nejvyšším správním soudem a krajskými soudy vykonávajícími působnost ve správním soudnictví.

Nová platná a účinná úprava DŘ, by měla nahradit současný ZSDP, přičemž vychází ze zhodnocení činnosti dosavadní právní úpravy a současně zohledňuje změny v ostatních právních oblastech. Závěrem nezbývá než konstatovat, aby očekávaný přínos z nové právní úpravy, tj. daňového řádu byl přínosem a zefektivněním fungování správy daní

9. Summary

Procedural tax law is an area of law that regulates rights and duties of administrators of tax, tax subjects and other persons concerned on tax administration so the basic requirement of tax administration could be achieved which is first of all right ascertainment and determination of tax as well as ensuring of its settlement or enforcement. Procedural tax law is connected to substantive tax law and they form together uniform aggregate that show signs of individual subsystem of financial law. It is a traditional construction usual also in other states when the legal regulation of procedural tax law is enacted by complex codification.

We can conclude that from the point of view of the legal regulation of ZSDP and new valid and effective enactment of DŘ that there are not many changes that could represent new conception but it is still used the conception according which in general procedural act is concentrated procedural matter common for all tax acts, having in mind that individual substantive acts shall include also the inevitable procedural deviations.

Legislation of the ZSDP corresponds to the time of its origin, that time social situation, political and economical interests and last but not least short time period for its creation. From stated above is resulting that text and its proper interpretation had been finally touched by courts decision-making, especially by the Constitutional Court, The Supreme Administrative Court and county courts exercising its sphere of authority in administrative justice.

New valid and effective regulation of DŘ order should replace the legislation ZSDP whereas it is coming out from evaluation of operation of up to now regulation and at the same time it takes in account changes in other legal areas. At the end it is need to state that the expected contribution from the new regulation, i. e. tax order, shall contribute and bring higher efficiency to operation of tax administration.

Klíčová slova

Správce daně, daňový subjekt, daňové řízení, daňový řád, vytýkácí řízení, daňová kontrola, zásady daňového řízení.

Keywords

Tax administrator, tax subjekt, tax procedure, tax rule, octroi operation, tax search, principles tax procedure.

10. Použitá literatura a zdroje

10.1. Publikace

- Bakeš, M. a kol. Finanční právo. 3. aktualizované vydání. Praha: C. H. Beck, 2003, 750 s., ISBN 80-7179-667-0.
- Baxa, J., Kaniová, L., Schillerová, A., Žiškova, M. Přehled judikatury ve věcech daňového řízení. ASPI, a. s., Praha 2007, 496 s., ISBN 978-80-7357-225-9.
- Bažil, Z., Neurčité právní pojmy a uvážení při aplikaci norem správního práva : (se zvláštním zřetelem na judikaturu bývalého čl. nejvyššího správního soudu), 1. vyd. Praha: Karlova univerzita, 1993, 78 s., ISBN 000292093
- Boguszak, J., Čapek, J., Gerloch, A. Teorie práva. Praha: ASPI Publishing, 2004, 287 s., ISBN 80-7357-030-0.
- Čáslavský, M., Rašovská, I., Rolný, L., Schillerová, A., Staněk, J. Daňové judikáty 1. díl, Praha: Linde, a. s., 1999, 462 s., ISBN 80-7201-178-2.
- Čáslavský, M., Rašovská, I., Rolný, L., Schillerová, A., Staněk, J., Vejvodová, H. Daňové judikáty 2. díl, Praha: Linde, a. s., 2000, 548 s., ISBN 80-7201-203-7.
- Čáslavský, M., Rašovská, I., Rolný, L., Schillerová, A., Staněk, J., Vejvodová, H. Daňové judikáty 3. díl, Praha: Linde, a. s., 2000, 588 s., ISBN 80-7201-246-0.
- Čáslavský, M., Rašovská, I., Rolný, L., Schillerová, A., Staněk, J., Vejvodová, H. Daňové judikáty 4. díl, Praha: Linde, a. s., 2002, 678 s., ISBN 80-7201-380-7.
- David, L., Ištváněk, F., Javůrková, N., Kasíková, M., Lavický, P. a kol. Občanský soudní řád. Komentář. I. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 1108 s., ISBN 978-80-7357-460-4.

- David, L., Ištváněk, F., Javůrková, N., Kasíková, M., Lavický, P. a kol. Občanský soudní řád. Komentář. II. díl. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 948 s., ISBN 978-80-7357-460-4.
- Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád I. § 1 až 200za. Komentář. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 1600 s., ISBN 978-80-7400-107-9.
- Drápal, L., Bureš, J. a kol. Občanský soudní řád II. § 201 až 376. Komentář. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 1776 s., ISBN 978-80-7400-107-9.
- Dworkin, R. M. Když se práva berou vážně. Praha: OIKOYMENH, 2001, 456 s., ISBN 80-7298-022-X
- Fiala, J. a kol. Občanská právo. Praha: ASPI, a. s., 2006, 1000 s., ISBN 80-7357-212-5.
- Fiala, J., Kindl, M. a kol. Občanské právo hmotné. Plzeň: Aleš Čeněk, 2007, 718 s., ISBN 978-80-7380-058-1.
- Fiala, J., Kindl, M., et al. Občanský zákoník. Komentář. I. díl. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 904 s., ISBN 978-80-7357-395-9.
- Fiala, J., Kindl, M., et al. Občanský zákoník. Komentář. II. díl. 1. vyd. Praha: Wolters Kluwer ČR, a. s., 2009, 788 s., ISBN 978-80-7357-395-9.
- Filip, J. Vybrané kapitoly ke studiu ústavního práva. 1. vydání., MÚ, Brno, 1997, 367 s., ISBN 80-2101-569-1.
- Harvánek, J. a kol. Teorie práva. Brno: Masarykova univerzita, 1998. 1. vydání, 341 s., ISBN 80-210-1791-0.
- Hendrych, D., Svoboda, C. a kol. Ústava české republiky. Komentář. 1. Vydání. Praha, C. H. Beck 1997, 242 s., ISBN 80-7179-084-2.
- Hendrych, D. a kol. Právnícký slovník. 2., rozšířené vyd. Praha: C. H. Beck, 2003, 1340 s., ISBN 80-7179-740-5.

- Gerloch, A., Hendrych, D. a kol. Právní slovník. 2 rozšířené vydání. Praha: C. H. Beck, 2001, 1185 s., ISBN 80-7179-360-4.
- Jemelka, L., Pondělíčková, K., Bohadlo, D. Správní řád. Komentář. 2. vydání. Praha: C. H. Beck, 2009, 666 s., ISBN 978-80-7400-157-4.
- Kadečka, S. a kol. Správní řád. Praha: ASPI, a. s., 2006, 632 s., ISBN 80-7357-226-5.
- Kaniová, L., Schillerová, A. Správa daní úplné znění zákona, komentář, judikatura. Praha: ASPI, 2005, 388 s., ISBN 80-7357-106-4.
- Kindl, M., Telecký, D., Válková, H. Zákon o správě daní a poplatků. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Beck, 2002, 492 s., ISBN 80-7179-651-4.
- Knapp, V. Teorie práva, 1. vyd. Praha: C. H. Beck 1995, 247 s., ISBN 80-7179-028-1.
- Knapp, V. a kol. Občanská právo hmotné. 4. vydání. Praha: ASPI, a. s., 2005, 523 s., ISBN 80-7357-127-7.
- Knappová, M., Švestka, J. Občanské právo hmotné. Svazek I. 3. vydání. Praha: ASPI, 2002, 471 s., ISBN 80-86395-28-6.
- Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. IV. vydání, Olomouc: ANAG, 2005, 711 s., ISBN 80-7263-269-8.
- Kobík, J., Taranda, P. Náhrada škody způsobené v daňovém řízení. Praha: ASPI, a s., 2006, 124 s., ISBN 80-7357-199-4.
- Kobík, J. a kol. Daňové spory, jejich prevence a řešení. 2. vydání. Praha: ASPI, 2002, 268 s., ISBN 80-86395-40-5.
- Kobík, J. Daňová kontrola. Praha: ASPI, 2006, 112 s., ISBN 80-7357-170-6.

- Kobík, J., Šperl, J., Rambousek, J. Daňové spory, jejich prevence a řešení. Praha: ASPI, 2006, 208 s., ISBN 80-7357-185-4.
- Kobík, J. Správa daní a poplatků s komentářem. Olomouc: ANAG, 2008, 863 s., ISBN 978-80-7263-459-0.
- Lichnovský, O., Ondříšek, R. a kol. Daňový řád. Komentář. 1. Vydání. Praha: C. H. Beck, 2010, 524 s., ISBN 978-80-7400-331-8.
- Pavlíček, V., Hřebejek, J. Ústava a ústavní řád České republiky. 1. díl: Ústavní systém. Praha: Linde, a. s., 1998, 772 s., ISBN 80-7201-110-3.
- Pavlíček, V., Hřebejek, J. Ústava a ústavní řád České republiky. 2. díl: Ústavní systém. Praha: Linde, a. s., 1999, 975 s., ISBN 80-7201-170-7.
- Plecítý, V., Vrabec, J., Salač J. Základy občanského práva – 2 rozš. vyd. Plzeň: Vydavatelství a nakladatelství Aleš Čeněk, s. r. o. 2005, 287 s., ISBN 80-86898-25-3.
- Pelc, V. Daň z převodu nemovitostí. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Bek, 2009, 294 s., ISBN 978-80-7400-125-3.
- Rosenbachová, J. Daňová judikatura, Vybraná rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových (I.), 1. vydání. Praha: NEWSLETTER, 1998, 337 s., ISBN 80-85985-31-4.
- Rosenbachová, J. Daňová judikatura, Vybraná rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových (II.), 1. vydání. Praha: NEWSLETTER, 2000, 419 s., ISBN 80-8639-05-0.
- Rosenbachová, J. Daňová judikatura, Vybraná rozhodnutí českých soudů ve věcech daňových (III.), 1. vydání. Praha: NEWSLETTER, 2000, 239 s., ISBN 80-8639-22-0.
- Sborník příspěvků z konference k principům dobré správy ze dne 22. března 2006, ISBN 80-210-4001-7.

- Skulová, S. et al. Správní právo procesní. Plzeň: Aleš Čeněk, 2008, 428 s., ISBN 978-80-7380-110-6.
- Skulova, S. Správní uvažování – základní charakteristika a souvislosti pojmu, MU Brno, 2003, 241 s., ISBN 80-210-3237-5.
- Sládeček, V., Mikule, V., Syllová, J. Ústava české republiky. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Bek, 2007, 949 s., ISBN 978-80-7179-869-9.
- Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník I. § 1-459. Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Bek, 2008, 1236 s., ISBN 978-80-7400-004-1.
- Švestka, J., Spáčil, J., Škárová, M., Hulmák, M. a kol. Občanský zákoník II. § 460- . Komentář. 1. vydání. Praha: C. H. Bek, 2008, 1236 s., ISBN 978-80-7400-004-1.
- Šíroký, J. Daně v Evropské unii. 1. vydání. Praha, Linde, a. s., 2006, 250 s., ISBN 80-7201-593-1.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 1. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1994, 298 s., ISBN 80-7179-000-1.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 4. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1996, 354 s., ISBN 80-7179-068-0.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 5. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1997, 591 s., ISBN 80-7179-114-8.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 6. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1997, 624 s., ISBN 80-7179-138-5.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 8. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1994, 444 s., ISBN 80-7179-187-3.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 9. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 1998, 490 s., ISBN 80-7179- 203-9.

- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 24. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2002, 593 s., ISBN 80-7179-655-7.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 26. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2003, 400 s., ISBN 80-7179-657-3.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 30. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2003, 595 s., ISBN 80-7179-717-0.
- Ústavní soud České republiky: Sbírka nálezů a usnesení – svazek 31. Vydání 1. Praha: C. H. Beck 2003, s. 399, ISBN 80-7179-718-9.
- Ústavní soud ČSFR: Sbírka nálezů a usnesení – ročník 1992.
- Winterová, A. a kolektiv. Civilní právo procesní. 3. vydání. Praha: Linde, 2004, 691 s., ISBN 80-7201-464-1.

10.2. Články

- Filip, J. Problematika nadpisů z hlediska legislativní techniky. Časopis pro právní teorii a praxi, 1995, č. 1.
- Kobík, J. Základní zásady činnosti správních orgánů a správa daní aneb máme opravdu jasno? Daňový expert, 2006, č. 2, s. 33 – 36.
- Lichnovský, O., Ondříšek, R. Významná novela daňového řízení. Právní rádce, 2008, č. 3, s. 37 – 38.

10.3. Právní předpisy

- Usnesení předsednictva ČNR č. 2/1993 Sb., o vyhlášení Listiny základních práv a svobod, ve znění pozdějších předpisů.

- Ústavní zákon č. 1/1993 Sb., Ústava České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 337/1992 Sb., o správě daní a poplatků, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 280/2009 Sb., daňový řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 513/1991 Sb., obchodní zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 99/1963 Sb., občanský soudní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 40/1964 Sb., občanský zákoník, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 150/2002 Sb., soudní řád správní, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 500/2004 Sb., správní řád, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 349/1999 Sb., o Veřejném ochránci práv, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákona č. 328/1991 Sb., o konkursu a vyrovnání.
- Zákon č. 82/1998 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejné moci rozhodnutím nebo nesprávným úředním postupem a o změně zákona č. 358/1992 Sb., o notářích a jejich činnosti (notářský řád), ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 58/1969 Sb., o odpovědnosti za škodu způsobenou rozhodnutím orgánu státu nebo jeho nesprávným úředním postupem.
- Zákona č. 531/1990 Sb., o územních finančních orgánech, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 2/1969 Sb., o zřízení ministerstev a jiných ústředních orgánů státní správy České republiky, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 101/2000Sb., o ochraně osobních údajů, ve znění pozdějších předpisů.

- Zákon č. 273/2001 Sb., o právech příslušníků národnostních menšin, ve znění pozdějších předpisů.
- Zákon č. 320/2002 Sb., o změně a zrušení některých zákonů v souvislosti s ukončením činnosti okresních úřadů, ve znění pozdějších předpisů.
- Sdělení Federálního ministerstva zahraničních věcí č. 209/1992 Sb., o úmluvě o ochraně lidských práv a základních svobod, ve znění protokolů č. 3, 5 a 8.
- Pokyn č. D-125 Ministerstva financí o stanovení lhůt pro vyřizování odvolání proti vyměření a dodatečnému vyměření daně.
- Pokyn č. D-308 Ministerstva financí o stanovení lhůt v daňovém řízení.
- Pokyn č. D- 144 Ministerstva financí o stanovení lhůt pro uzavření vytýkácího řízení.
- Směrnice Evropského parlamentu a Rady 95/46/ES ze dne 24. Října 1995 o ochraně jednotlivců se zpracováním osobních údajů a o volném pohybu těchto údajů.
- Úmluvy o ochraně osob se zřetelem na automatizované zpracování osobních dat vyhlášené pod č. 115/2001 Sb. m. s.

10.3. Judikáty

10.3.1. Rozhodnutí Ústavního soudu ČR

- Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, č. j. I. ÚS 116/1996, s. 12.
- Nález Ústavního soudu ze dne 09. 10. 2003, č. j. IV. ÚS 150/01, s. 12.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 30/1998 ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97, s. 16.

- Nález Ústavného súdu Českej a Slovenskej Federatívnej Republiky publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 9/1992, ze dne 04. 09. 1992, č. j. Pl. ÚS 5/92, s. 24.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 60/2002, sv. 26 ze dne 21. 05. 2002, č. j. I. ÚS 89/02, s. 24.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 193/2001, sv. 24 ze dne 05. 12. 2001, č. j. I. ÚS 535/2000, s. 25.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 83/2003, sv. 30 ze dne 04. 06. 2003, č. j. II. ÚS 71/99, s. 26.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 92/1996, sv. 6 ze dne 03. 10. 1996, č. j. III. ÚS 120/96, s. 31.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 16/1996, sv. 5 ze dne 28. 02. 1996, č. j. Pl. ÚS 9/95, s. 32.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 25/1994, sv. 1 ze dne 24. 05. 1994, č. j. Pl. ÚS 16/93, s. 32.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 49/1997, sv. 8 ze dne 05. 05. 1997, č. j. IV. ÚS 34/97, s. 33.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 12. 2003, č. j. IV. ÚS 666/02, s. 35, 50, 59, 115.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 20/1997, sv. 9 ze dne 26. 11. 1997, č. j. II. ÚS 191/96, s. 36.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 63/1995, sv. 4 ze dne 19. 10. 1995, č. j. I. ÚS 145/94, s. 36.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 128/2003, sv. 31 ze dne 06. 11. 2003, č. j. III. ÚS 150/03, s. 37.

- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 114/1996, sv. 6 ze dne 05. 11. 1996, č. j. Pl. ÚS 14/96, s. 38.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 26. 11. 1997, č. j. III. ÚS 349/97, s. 39.
- Nález pléna Ústavního soudu ze dne 17. 12. 1997, č. j. Pl. ÚS 33/97, s. 41, 42, 43, 45.
- Nález Ústavního soudu ze dne 11. 12. 1996, č. j. I. ÚS 116/96, s. 42.
- Nález Ústavního soudu ze dne 11. 01. 2008, č. j. IV. ÚS 814/06, s. 45.
- Nález Ústavního soudu publikovaný ve sbírce zákonů pod č. 95/2001, sv. 22 ze dne 26. 06. 2001, č. j. I. ÚS 12/99, s. 46.
- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 2. 2010, č.j. I. ÚS 1849/08, s. 49.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 28. 8. 2001, č.j. IV. ÚS 146/01, s. 53.
- Nález Ústavního soudu ze dne 13. 12. 1999, č.j. II. ÚS 2446/99, s. 59.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 01. 2007, č.j. III. ÚS 103/06, s. 64.
- Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 9. 05. 2001, č.j. Pl. ÚS 50/2000, s. 67.
- Usnesení Pléna Ústavního soudu ze dne 5. 11. 1996, č.j. Pl. ÚS 6/96, s. 67.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 5. 11. 2002, č.j. II. ÚS 571/01, s. 69.
- Nález Ústavního soudu ze dne 5. 11. 1996, č.j. I. ÚS 5/96, s. 75.
- Nález Ústavního soudu ze dne 25. 9. 1997, č.j. IV. ÚS 114/96, s. 75.
- Nález Ústavního soudu ze dne 4. 7. 2001, č.j. II. ÚS 225/01, s. 75.
- Nález Ústavního soudu ze dne 9. 10. 2003, č. j. IV. ÚS 150/01, s. 81.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 17. 12. 2003, č. j. III. ÚS 280/03, s. 82.

- Usnesení Ústavního soudu ze dne 12. 06. 1997, č. j. III. ÚS 95/97, s. 98.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 16. 3. 1998, č. j. II. ÚS 387/97, s. 98.
- Nález Ústavního soudu ze dne 11. 5. 2005, č. j. II. ÚS 487/03, s. 102.
- Nález Ústavního soudu ze dne 18. 6. 2003, č. j. I. ÚS 146/03, s. 103.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 11. 3. 2010, č. j. II. ÚS 1584/07, s. 107.
- Nález Ústavního soudu ze dne 1. 4. 2003 č.j. II. ÚS 119/01, s. 113.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 31. 10. 2007 č.j. III. ÚS 374/06, s. 116.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, č. j. IV. ÚS 499/1998, s. 129.
- Usnesení Ústavního soudu ze dne 15. 1. 1999, č. j. ÚS 4/1999, s. 129.

10.3.2. Rozhodnutí Nejvyššího správního soudu ČR

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 11. 2004, č. j. 5 Afs 14/2004-60, s. 13.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 16. 05. 2006, č. j. 2 Afs 52/2005-94, s. 13.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 04. 2008, č. j. 8 Afs 83/2007-78, s. 14.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 07. 2005, č. j. 2 Afs 24/2005-44 zveřejněny pod č. 689/2005 Sb. NSS, s. 27.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 9. 2005, čj. 2 Afs 180/2004-44, s. 29.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 2. 6. 2005, č.j. 2 Afs 37/2005-82, s. 30.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 02. 2004, č. j. 2 Afs 62/2004-70, s. 35.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 05. 11. 2007, č. j. 8 As 51/2007-67, s. 43.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 6. 2008, č.j. 1 Afs 21/2008-98, s. 51.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 11. 2009, č.j. 5 Afs 53/2009-63, s. 51.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 4. 2010, č.j. 2 Afs 6/2009-64, s. 53.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 4. 2005, č.j. 2 Ans 1/2005-57, s. 54.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 1. 2008, č.j. 5 As 28/2007-89, s. 55.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 30. 5. 2007, č.j.12 Afs 134/2006-57, s. 56.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 7. 2005, č.j. 5 Afs 151/2004-73, s. 57.
- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 3. 2005, č. j. 6 A 25/2002-42, s. 63.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 7. 2006, č.j. 2 Afs 207/2005-55, s. 65.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, č. j. 2 Afs 159/2005-43, s. 65.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 8. 8. 2007, č. j. 4 As 71/2006-83, s. 67.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 23. 8. 2007, č. j. 8 Afs 105/2005-59, s. 69.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, č. j. 9 Afs 28/2007-156, s. 70.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 2. 2010, č. j. 7 Ans 1/2010-65, s. 74.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, č. j. 2 Ans 4/2007-53, s. 76.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 11. 3. 2008, č. j. 1 Ans 1/2008-50, s. 78.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 21. 9. 2005, č. j. 2 Afs 114/2004-50, s. 83.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 28. 8. 2009, č. j. 5 Afs 9/2009-65, s. 84.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 24. 3. 2004, č. j. 3 Afs 1/2003-101, s. 95.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 14. 6. 2007, sp. zn. 5 Afs 104/2006, s. 96.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 22. 2. 2007, sp. zn. 9 Afs 8/2007, s. 96.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 3. 2006, sp. zn. 1 Afs 55/2005, s. 97.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 27. 4. 2006, sp. zn. 4 Aps 3/2005-35, s. 102.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 9. 11. 2007, sp. zn. 5 Afs 182/2006-139, s. 103.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 12. 8. 2004, sp. zn. 2 Afs 47/2004-83, s. 104.
- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004-89, s. 108.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 7. 2007, sp. zn. 1 Afs 75/2004-67, s. 109.
- Usnesení rozšířeného senátu Nejvyššího správního soudu ze dne 3. 4. 2007, sp. zn. 1 Afs 73/2004, s. 110.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 17. 2. 2006, sp. zn. 8 Afs 7/2005, s. 113.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 10. 11. 2005, sp. zn. 1 Afs 107/2004-48, s. 116.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 13. 8. 2006, sp. zn. 2 Afs 178/2005-64, s. 117.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 18. 9. 2007, sp. zn. 8 Afs 27/2005-88, s. 120.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 25. 7. 2007, sp. zn. 1 Ans 1/2007-91, s. 122.

- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 29. 6. 2006, sp. zn. 2 Afs 143/2004-105, s. 125.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 31. 7. 2007, č. j. 5 Afs 144/2006-86, s. 130.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 26. 10. 2007, sp.zn. 2 Afs 36/2007 – 86, s. 136.
- Rozsudek Nejvyššího správního soudu ze dne 20. 7. 2007, sp. zn. 8 Afs 59/2005 – 83, s. 138.

10.3.3. Rozhodnutí Nejvyššího soudu ČSR

- Rozsudek Nejvyššího soudu ČSR 18. 03. 1932, sp. zn. Rv I 2217/30, s. 107.

10.3.3. Rozhodnutí Vrchního soudu ČR

- Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 24. 6. 1994 č. j. 7 A 506/93, s. 48.
- Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 15. 10. 1992 č. j. 6 A 6/92 – 3, s. 62.
- Rozsudek Vrchního soudu v Praze ze dne 23. 10. 1998, sp. zn. 7 A 157/1995, s. 73.

10.3.4. Rozhodnutí Krajských soudů ve správním soudnictví ČR

- Rozsudek Krajského soudu Ústí nad Labem ze dne 1. 11. 2006 č. j. 29 Ca 419/96, s. 39.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 1998 č. j. 22 Ca 371/97-28, s. 57.
- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem, č.j. 16 Ca 10/99, s. 58.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 20. 3. 1998 č. j. 22 Ca 371/97-28, s. 60.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 19. 6. 2001 č. j. 22 Ca 393/2000, s. 94.
- Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 24. 4. 1998 č. j. 10 Ca 72/98-20, s. 99.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 16. 10. 1998 č. j. 22 Ca 571/97-40, s. 99.
- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 7. 6. 1996 č. j. 15 Ca 512/95-10, s. 100.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 26. 5. 2000 č. j. 22 Ca 502/99, s. 101.
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 9. 2. 1998, č. j. 29 Ca 157/97-35, s. 111.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 13. 3. 1997, č. j. 10 Ca 134/96-24, s. 111.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 13. 3. 1997, č. j. 28 Ca 56/97-17, s. 112.

- Rozsudek Krajského soudu v Ústí nad Labem ze dne 14. 11. 2003 sp. zn. 15 Ca 31/2001, s. 112.
- Rozsudek Krajského soudu v Brně ze dne 7. 12. 1999, č. j. 29 Ca 350/98-33, s. 131.
- Rozsudek Krajského soudu v Českých Budějovicích ze dne 7. 12. 1999, č. j. 10 Ca 131/98-20, s. 131.
- Rozsudek Městského soudu v Praze ze dne 31. 10. 2001, č. j. 28 Ca 433/2000, s. 132.
- Rozsudek Krajského soudu v Ostravě ze dne 11. 7. 2000, č. j. 22 Ca 74/2000, s. 132.
- Rozsudek Krajského soudu v Hradci Králové ze dne 30. 4. 1999, č. j. 31 Ca 261/98, s. 132.

10.3.5. Rozhodnutí Evropského soudu pro lidská práva

- Margareta a Roger Andersson, 1992, s. 61.
- Silver et al. V. Spojené království, 1983, s. 61.
- separátní votum ve věci Oliveira, 2002, s. 61.
- Silver et al., 1983, Malone, 1984, s. 61.
- Lutticke/182/85, Zardi/C-8/89.
- Internationale Handelsgesellschaft 11/70.
- Rozhodnutí Evropského soudního dvora ze dne 21. 2. 2006, C-255/02 (žádost o rozhodnutí o předběžné otázce VAT and Duties Tribunal, London) – Halifax

plc, Leeds Permanent Development Services Ltd, County Wide Property Investments Ltd v. Commissioners of Customs & Excise.

- Rozhodnutí ze dne 21. 2. 2006, Halifax, C-255/02.

10.5. Internetové odkazy

- <http://cak.cz>
- <http://kdpcr.cz>
- <http://cds.mfcr.cz>
- www.nalus.usoud.cz
- www.nssoud.cz

11. Seznam použitých zkratek

| | |
|-------------------|---|
| LZPS | Listina základních práv a svobod |
| NSS | Nejvyšší správní soud |
| SŘ..... | správní řád |
| SŘS | soudní řád správní |
| ZSDP..... | zákon o správě daní a poplatků |
| DŘ..... | daňový řád |
| OSŘ..... | občanský soudní řád |
| OZ | občanský zákoník |
| OdpŠk | o odpovědnosti za škodu způsobenou při výkonu veřejnou mocí |
| ministerstvo..... | Ministerstvo financí České republiky |
| ObchZ | obchodní zákoník |